

تأليف

وليم توماس — أمرسون هنكي

تعريب ومراجعة

د. أحمد حامد حجاج — د. كمال الدين سعيد

تقديم

د. سلطان المحمد العلي السلطان



المراجعة

بين النظرية والتطبيق

المراجعة
بين النظرية والتطبيق

تأليف

وليم توماس — أمرسون هنكي

تعريب ومراجعة

د. أحمد حامد حجاج
أستاذ ورئيس قسم المحاسبة
كلية الإقتصاد والإدارة

د. كمال الدين سعيد
أستاذ المحاسبة المشارك
كلية الإقتصاد والإدارة

جامعة الملك سعود - فرع القصيم

تقديم

د. سلطان المحمد العلي السلطان
عميد كلية الإقتصاد والإدارة
جامعة الملك سعود - فرع القصيم



ص.ب: ١٠٧٢٠ - الرياض: ١١٤٤٣ - تلكس ٤٠٣١٢٩
المملكة العربية السعودية - تليفون ٤٦٥٨٥٢٣ - ٤٦٤٧٥٣١

حقوق النشر:

تم ترجمة وتعريب هذا الكتاب بتصرف من:

● AUDITING - Theory and practice - by:
C. William Thomas and Emerson O. Henke, 1986.

الطبعة العربية:

بسم الله الرحمن الرحيم

وَقَالُوا۟ ٱلْحَمْدُ لِلَّهِ ٱلَّذِى هَدَىٰنَا لِهَٰذَا
وَمَا كُنَّا لِنَهْتَدِىَ لَوْلَآ أَنْ هَدَىٰنَا ٱللَّهُ ۖ

صدق الله العظيم

تقديم

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف الأنبياء والمرسلين نبينا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين ومن اهتدى بهديه إلى يوم الدين. . وبعد

فكلية الاقتصاد والادارة جامعة الملك سعود ـ فرع القصيم ـ إذ تقدم اليوم كتاب المراجعة بين النظرية والتطبيق، إنما تعطي دليلاً على أنها ماضية ـ بعون الله سبحانه وتعالى ـ في نهجها الذي ارتسمته لنفسها من اليوم الأول لإنشائها وهو ترجمة أمهات الكتب الأجنبية، بهدف ملاحقة الجديد والنافع والمفيد في حقول المعرفة المختلفة وتقديمه لأبناء مملكتنا الحبيبة بصفة خاصة وأبناء الوطن العربي بصفة عامة.

وكتاب المراجعة بين النظرية والتطبيق للبروفسير وليم توماس، والبروفسير امرسون هنكي، يعد من أفضل المراجع في هذا المجال ولذلك فقد قررت الكلية تدريسه في مقرر (٤١٠ حسب) المراجعة لطلبة البكالوريوس.

وفي النهاية فانه لا يسعني إلا أن أحيي الجهد الصادق لكل من الدكتور كمال الدين سعيد والدكتور أحمد حامد حجاج في ترجمة ومراجعة هذا الكتاب راجياً لهم التوفيق والسداد.

دكتور

سلطان المحمد السلطان

عميد كلية الاقتصاد والادارة

جامعة الملك سعود

فرع القصيم

المقدمة

تتسم دنيا الأعمال المعاصرة بوجود الوحدات الاقتصادية الكبيرة التي تتطلب تمويلاً ضخماً عن طريق الأسهم والسندات، ومن هنا كانت ضرورة التقرير عن نتائج أنشطتها الاقتصادية ومراجعتها بواسطة شخص مهني محايد.

ويهتم هذا المرجع ـ أساساً ـ بخدمة المراجعة الحيادية المقدمة بواسطة مكاتب وشركات المراجعة، مع الاهتمام بالجوانب النظرية والتطبيقية للمراجعة الحيادية. حيث ركز الباب الأول على الاطار النظري للمراجعة الحيادية وتقرير المراجعة المستخدم في التعبير عن نتائج المراجعة، وسلوك وآداب المهنة، والمسئولية القانونية المرتبطة بآداء المراجع الحيادي مع مناقشة مختصرة لمعايير المراجعة المتعارف عليها.

أما الباب الثاني فقد تناول آداء المراجعة الحيادية الذي يستوفي معايير العمل الميداني الثلاثة، في حين اهتم الباب الثالث باجراءات المراجعة على عناصر القوائم المالية والتي تتفق مع معايير وأهداف المراجعة الحيادية، وأخيراً فقد ركز الباب الرابع والأخير على الخدمات الأخرى التي يقدمها المراجع الخارجي كالخدمات الضريبية والاستشارات الادارية.

ومما لا شك فيه أن ما وفرته لنا كلية الاقتصاد والادارة جامعة الملك سعود من امكانيات فضلاً عن ما لاقيناه من تشجيع أدبي ومعنوي من عميد هذه الكلية سعادة الدكتور / سلطان المحمد العلي السلطان كان العامل الأساسي وراء ظهور هذا العمل المتواضع، كما أننا لا يمكن أن نغفل جهد الأستاذ / حسين عبيد المعيد بالقسم لمساعدته لنا في ترجمة تمارين هذا المرجع والأخ الأستاذ / حسين عبد العزيز البلبيسي سكرتير القسم في نسخ هذا الكتاب.

والله نسأل التوفيق والقبول

د. كمال الدين سعيد　　　د. أحمد حامد حجاج

المحتويات

الباب الأول

مقدمة

الفصل الأول: الاطار النظري للمراجعة الحيادية.
الفصل الثاني: تقرير المراجعة.
الفصل الثالث: آداب وسلوك المهنة.
الفصل الرابع: مسئولية المراجع القانونية.

الفصل الأول

الاطار النظري للمراجعة الحيادية

CONCEPTUAL FRAMEWORK UNDERLYING THE INDEPENDENT AUDIT

نحن نعيش الآن في مجتمع يتسم بوجود الوحدات الاقتصادية الضخمة والمعقدة التي تعتمد على أسواق رأس المال في الحصول على مواردها المالية في شكل أسهم وسندات، ومن هنا كان من الضروري التقرير عن نتائج الأنشطة الاقتصادية إلى الأطراف المعنية، كما كانت المحاسبة اللغة المستخدمة في هذا التقرير، وبالطبع فان اهتمامنا في هذا الكتاب سوف ينصب بشكل أساسي على عمل المراجع (Auditor)، وهو نوع معين من المحاسبين ينصب عملهم على فحص وتدقيق التقارير المالية للمنشآت الاقتصادية، لتحديد مدى اتفاق هذه التقارير مع المبادىء والارشادات المقبولة قبولاً عاماً والتي تحكم اعدادها وعرضها.

وتعرف المهنة (Profession) بصفة عامة على أنها عمل يتطلب نوعاً من التعليم والتدريب الرسمي والمنهجي، والتي تتضمن أو بالأحرى تتطلب قدراً من الثقة العامة (Public Trust). هذا وقد تم الاعتراف منذ أمد بعيد بأن المحاسبة تحقق وتستوفي مثل هذا المعيار، فالمحاسبون يقدمون خدمات مختلفة للمجتمع كالتقرير عن الأنشطة الاقتصادية وفحص وتدقيق نتائج هذه الأنشطة، وازاء ذلك فان هذا الفصل سوف يغطي مناقشة الجوانب التالية لمهنة المحاسبة:

١ - المراجعة - تعريفها وطبيعتها العامة.

٢ - المنظمات المهنية التي تحكم وتنظم آداء وسلوك المحاسب.

٣ - إبداء رأي المراجع.

٤ - مسئولية المراجع تجاه الأخطاء والمخالفات بالقوائم المالية، التي سلم المراجع بصحتها طبقاً للتقرير الموقع من قبله.

٥ ـ إطار نظرية المراجعة.

ـ معايير المراجعة التي تحكم آداء المراجع الحيادي.

طبيعة المراجعة The Nature of an Audit

المراجعة هي عملية التحقق من صحة مزاعم شخص ما. وحتى تتم المراجعة بكفاءة، يجب أن تعتمد على قواعد ومعايير منطقية وثابتة تحدد المقصود بهذه العملية والظروف التي تمارس فيها.

هذا وقد جاء تعريف المراجعة على لسان جمعية المحاسبة الأمريكية (American Accounting Association) كما يلي:

«المراجعة هي عملية منظمة ومنهجية Systematic لجمع وتقييم الأدلة والقرائن، بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة».

وبتأمل هذا التعريف نجد أنه قد جاء عاماً لدرجة أنه يشمل كافة أنواع المراجعة المختلفة، كالمراجعة الداخلية التي يقوم بها العاملون بالوحدات الاقتصادية، أو مراجعة الوحدات الحكومية والتي يقوم بها العاملون بمكاتب أو أجهزة المراجعة الحكومية، والمراجعة الحيادية والتي يقوم بها المحاسب القانوني.

كما أن هذا التعريف وصف المراجعة بأنها عملية منهجية منظمة تتضمن مجموعة من الاجراءات المتتابعة والمخططة جيداً يحكمها اطار نظري ثابت، يتمثل في مجموعة من الأهداف والمعايير المتفق عليها، والتي سوف تكون موضع اهتمامنا في هذا الفصل.

أما عبارة «جمع الأدلة والقرائن بشكل موضوعي» فانها تبين طبيعة أو جوهر عملية المراجعة الأساسي، فعملية جمع الأدلة والقرائن ـ بصفة خاصة ـ يجب أن تتم بشكل موضوعي، بمعنى أنها يجب أن لا تتأثر أو تخضع لأهواء جامعيها أو

تكون عرضة لتحيزهم، فعلى الرغم من أن أدلة وقرائن الاثبات ربما تختلف في درجة موضوعيتها، إلا أن المراجع يجب عليه أن يكون ذا اتجاه عقلي موضوعي عند جمع وتقييم أدلة الاثبات.

كما أن عبارة «نتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية» تبين أن عملية المراجعة لا تقتصر على فحص المعلومات المقدمة بالقوائم المالية فحسب، وانما تتضمن أيضاً فحص النظام المحاسبي الذي ينتج عنه مثل هذه المعلومات المالية، وهو ما يشمل بالطبع نظام الرقابة الداخلية (Internal Control)، أما كلمة «الاقتصادية» فانها قد تفسر لتشمل تلك المواقف التي تتطلب الاختيار بين البدائل عند تخصيص الموارد النادرة. فالمراجع الداخلي ـ على سبيل المثال ـ سوف يهتم بالنتائج الاقتصادية المتعلقة بالأنشطة الداخلية للمنشأة، بينما يتحقق المراجع الحكومي من مدى التزام المصالح الحكومية بالقواعد المعمول بها.

أما «المعايير المقررة» (التي يتم في ضوءها تقييم النتائج الاقتصادية) فيجب أن تكون موحدة ومفهومة ـ إلى حد كبير ـ بواسطة كل الأطراف المعينة، وبالنسبة للمراجعة الحيادية والتقرير الخارجي تتمثل هذه المعايير في مبادىء المحاسبة المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً (Generally Accepted Accounting Princi-ples GAAP)، وسوف يتم مناقشة الأساس النظري لهذه المبادىء في هذا الفصل، كما أنه يوجد أيضاً أسس متفق عليها للمحاسبة بخلاف هذه المبادىء المتعارف عليها، والتي تمثل معياراً يتم في ضوئه تقييم نتائج الأعمال أو عناصر القوائم المالية، أما المعايير المقررة لمراجعة الوحدات الحكومية فانها قد تتكون من القواعد والقوانين التي تعمل من خلالها الوحدات الاقتصادية، كما أنه فيما يتعلق بالمراجعة الداخلية فاننا نجد أن المعيار قد يتمثل في الموازنات ومعايير الكفاءة والفعالية الأخرى المقررة في ضوء السياسة الادارية للشركة.

وأخيراً تعني عبارة «تبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة» ضرورة اعداد تقرير المراجعة الذي يعد وسيلة الاتصال وتبليغ نتائج فحص المراجع إلى الأطراف المعينة، وبالطبع يختلف شكل ومحتويات تقارير المراجعة باختلاف نوع المراجعة والظروف التي صاحبت إصدار هذا التقرير، وسوف نركز في هذا المرجع أساساً على تقرير المراجع الحيادي أو المستقل. ومن ثم فسوف نتناوله بشيء من الايجاز في هذا الفصل، فضلاً عن تناوله بالتفصيل في الفصل الثاني من هذا المرجع.

وتعد المراجعة الحيادية أو المستقلة أهم الخدمات التي يقدمها المحاسب القانوني، وفيما يلي نبين الظروف الاقتصادية التي دعت إلى الحاجة إلى هذه المراجعة الحيادية، فضلاً عن طرق تلبية هذه الحاجة.

البيئة أو الظروف الاقتصادية والمراجعة الحيادية:

The Economic Environment & The Independent Audit

تتسم البيئة التي تمارس فيها الأنشطة الاقتصادية الحديثة بدرجة كبيرة من التعقيد، ففي القطاع الخاص ـ والذي يتكون من كافة أنواع النشاط بدءاً من المنشآت الفردية إلى شركات المساهمة العملاقة ـ تتخذ الادارة يومياً عدة قرارات تتعلق بتصريف شئون المنشأة الداخلية فضلاً عن قرارات الاستثمار والاقتراض، أما بالنسبة للقطاع العام (الحكومة) فيقرر المسئولون ما إذا كانت الدوائر الحكومية تتبع السياسات المحددة لها أو عما إذا كانت الوحدة الاقتصادية تعمل بكفاءة وفعالية، وقد يحدث في القطاع العام أو الخاص أن تتعارض المصالح الشخصية لرجال الادارة مع مصالح ملاك الوحدة الاقتصادية أو الجهة التي تتبعها هذه الوحدة، وهنا يكون من الضروري جمع المعلومات واعداد التقارير المناسبة لها، وذلك لتلبية حاجة متخذي القرارات الخارجيين، وللتحقيق من مدى تلبية هذه الحاجة يجب علينا أن ندرس طبيعة البيانات المطلوبة، وطبيعة حاجة مستخدميها... الخ، ومما لا شك فيه أن مثل هذه العوامل قد أسهمت في خلق الحاجة إلى فحص وتدقيق هذه البيانات من قبل جهة محايدة، للتحقق من سلامة وصحة عرضها.

توفير البيانات الاقتصادية (Communicating Economic Data): توفر الادارة المالية المعلومات عن الموارد الاقتصادية للوحدة الاقتصادية وما تتحمله من التزامات في وقت محدد من الزمن، وذلك لمساعدة المستثمرين والموردين والأطراف الخارجية الأخرى في اتخاذ القرارات، كما تعد هذه الادارة تقارير التغيرات في هذه الموارد وتلك الالتزامات خلال فترة معينة من الزمن، ويطلق عادة على مثل هذه النتائج أو المزاعم الاقتصادية (Economic Assertions) القوائم المالية (Finan-cial Statement)، ويتم عادة إعداد هذه القوائم المالية للمنشآت بأنواعها المختلفة من شركات مساهمة وغير مساهمة أو مجموعة الشركات المندمجة أو المؤسسات التي لا تهدف إلى الربح (كالوجدات الحكومية)، وبالطبع فان مثل هذه المزاعم

الاقتصادية لا تقتصر على القوائم المالية، وانما يمكن أن تشكل ـ بالاضافة الى ذلك ـ بيانات احصائية وخرائط إيضاحية وما إلى ذلك من معلومات مفيدة، لكننا غالباً ما نستخدم اصطلاح البيانات المالية (Financial Data) للتعبير عن القوائم المالية بالاضافة إلى ما يلحق بها من ملاحظات وخرائط أو بيانات أخرى تتعلق بها. وعلى الرغم من أن هذا المرجع سوف يعطي بعض الاهتمام لتوفير المعلومات الداخلية، إلا أنه سوف يركز بشكل أساسي على توصيل وتوفير المعلومات المطلوبة للأطراف الخارجية المعنية بالأمر.

الحاجة إلى بيانات غير متحيزة (The Need for Unbiased Data): عادة ما يتمثل معدى المعلومات المالية في المديرين الماليين بالمنشآت بالاضافة إلى العاملين عند مستويات المسئولية المختلفة بهذه المنشآت، وكما ذكر فيما تقدم فان معدى المعلومات المالية يكون لهم أهدافهم التشغيلية الخاصة، إلا أنه نظراً لأنه قد يفترض أن كل فرد منا يضع أهمية خاصة لتعظيم مصالحه الخاصة فان أهداف معدى المعلومات المالية غالباً ما تختلف عن تلك الخاصة بمستخدمي هذه المعلومات، فمثلاً بينما نجد أن مستخدمي المعلومات المالية يسعون للبحث عن تلك البيانات التي تساعدهم على اتخاذ قرارات تعظيم ثروتهم، فاننا نجد أن مقدمي هذه المعلومات يحرصون على تقديم تلك المعلومات التي من شأنها تحسين صورة المنشأة التي يعملون بها، وبالتالي تعظيم المكافآت التي يحصلون عليها، ومما لا شك فيه أن مثل هذه التحفيزات يمكن أن تؤدي إلى وجود قدر من التحيز الشخصي عند اعداد هذه البيانات.

فضلاً عن هذا فانه نظراً لتعقد دنيا الأعمال وتعدد العمليات والصفقات المالية فمن المحتمل دائماً تسجيل هذه المعلومات المالية بالخطأ، كما أنه قد يتلاعب ـ في بعض الحالات الخاصة ـ البعض في هذه المعلومات المالية، وأزاء ذلك فاننا يمكن أن ندرك ببساطة أن المعلومات المالية غير المدققة، لا يمكن الاعتماد والتعويل عليها كثيراً.

الحاجة إلى فحص حيادي للبيانات: (The Need of Independent Verification of Reported Data). لعل من السهولة بمكان أن نلخص ملاحظاتنا حتى هذه النقطة من التحليل بأنه قد يكون هناك تعارض في المصالح والأهداف

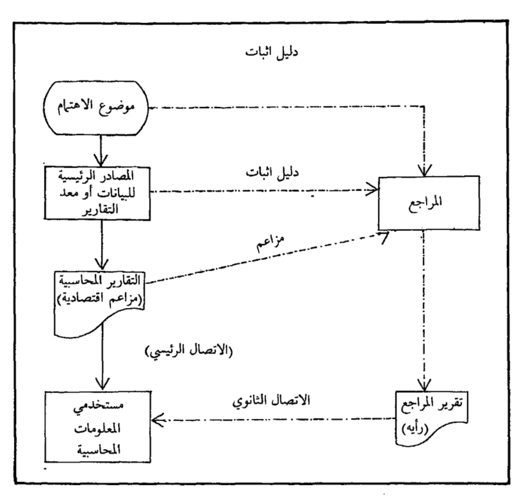
بين معدى المعلومات المالية والأطراف الخارجية المعنية والمستخدمة لهذه المعلومات، ومن ثم فحتى يطمئن المستخدمون الخارجيون لهذه البيانات على صدقها وشموليتها واتساقها، يجب أن تكون هذه البيانات مدققة ومفحوصة، ولتحقيق هذه الغاية قد يحاول كل مستخدم للبيانات شخصياً تدقيقها وفحصها، إلا أن هذا يعد أمراً غير عملياً أو غير ممكناً في معظم الحالات، ذلك لأن مستخدمي البيانات غالباً ما لا يكون لديهم الوقت أو المهارات الكافية للقيام بهذه المهمة، ومن هنا كانت ضرورة الاعتماد على محاسب مهني ومحايد لفحص وتدقيق القوائم المالية وإبداء رأيه الفني في مدى إمكانية الاعتماد على هذه القوائم.

تلبية الحاجة إلى الفحص الحيادي:

Meeting the Need for Independent Verification

نشأت مهنة المحاسبة أو المراجعة الحيادية استجابة أو تلبية للحاجة إلى الفحص الحيادي للبيانات المالية، ولتقديم هذه الخدمة يسعى المحاسب - بشكل موضوعي ومستقل - إلى جمع أدلة الاثبات المتعلقة بالمزاعم الاقتصادية موضع الفحص والتدقيق، تلك الأدلة التي قد تتكون من البيانات المحاسبية الأساسية، مثل بيانات دفاتر الأستاذ العام والمساعد وما إلى ذلك من بيانات مماثلة لتلك التي يعتمد عليها المحاسب عند إعداد التقارير المالية، بالاضافة إلى بعض المستندات مثل فواتير البيع ومصادقات العملاء، أو ملاحظات المراجع وغير هذا. بعد ذلك يبدأ المراجع في تقييم هذه الأدلة، ثم يقارن - كخبير محاسبي - المزاعم الاقتصادية مع المعايير المقررة (بما في ذلك المبادىء المحاسبية المتعارف عليها أو أي أساس محاسبي متفق عليه)، وذلك تمهيداً للحكم عما إذا كانت هذه المزاعم الاقتصادية قد عرضت بصدق وعدالة، وكأن أدلة الاثبات تمثل الأساس المناسب للتعبير عن رأي المراجع في تقرير المراجعة، كاتصال ثانوي، يكون من شأنه توفير مصداقية (Credibility) هذه المزاعم الاقتصادية وتعضيدها أو العكس. وكما يتضح من الشكل رقم (١).

ولعله من المناسب أن نعترف هنا أن المراجعة لا توفر التأكيد الكامل بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية العفوية أو المتعمدة ومن هنا فان قدراً من عدم التأكد (المخاطرة) يوجد دائماً عند الاعتماد على تقرير المراجعة.



شكل رقم (١): الفحص الحيادي

المنظمات التي تؤثر مباشرة على المهنة:

Organizations Directly Influencing the Profession

ان أهم المنظمات وأكثرها تأثيراً على مهنة المراجعة هو مجمع المحاسبين القانونيين بالولايات المتحدة الأمريكية (AICPA)، وعلى الرغم من أن العضوية بهذا المجمع اختيارية، إلا أن حوالي ثلاثة أربع العاملين في هذه المهنة بالولايات المتحدة الأمريكية ـ وعددهم ٢٠٠٠٠٠ محاسب قانوني تقريباً ـ ينتمون الى هذا المجمع، كما أنهم أيضاً أعضاء في جمعيات المحاسبين القانونيين، والتي تعقد مؤتمرات متخصصة لمناقشة ما يهم ممارسي المهنة من موضوعات.

ولعل من أهم أهداف مجمع المحاسبين القانونيين تطوير والمحافظة على

معايير آداء المراجعة، من الناحية الفنية والأدبية والأخلاقية، وقد تم إنشاء أربع أقسام لتسهيل تحقيق هذا الهدف، وهي:

- قسم معايير المراجعة The Auditing Standards Division
- قسم شئون شركات ومكاتب المحاسبين القانونيين The Division for CPA Firms
- قسم الرقابة على جودة الأداء The Quality Control Review Division
- قسم آداب وسلوك المهنة The Professional Ethics Division

هذا وسوف يتم مناقشة الأقسام الثلاث الأخيرة فيما بعد، أما القسم الأول فيتكون من مجلس معايير المراجعة (Auditing Standards Board) واللجنة التنفيذية لمعايير المراجعة (Auditing Standard Executive Committee)، بالاضافة إلى مجلس التوجيه والارشاد (Advisory Council) الذي يراقب أنشطة المجلس، والمهمة الأساسية لمجلس معايير المراجعة هي إصدار تعليمات آمره وملزمة (Authoritative Pronouncements)، تصدر في صورة نشرت بمعايير المراجعة (Statements of Auditing Standards SAS) والتي تمثل إرشادات لتحديد وتطبيق اجراءات المراجعة، فضلاً عن اعداد تقرير بنتائج هذه المراجعة، وبالطبع فاننا سوف نشير إلى هذه النشرات في مواضع مختلفة بهذا المرجع، هذا وقد جمعت نشرات معايير المراجعة في عشرة معايير أساسية للمراجعة متعارف عليها (GAAS)، والتي سوف نتعرض لها بالشرح في هذا الفصل، تلك المعايير التي يجب أن يبرر المراجع انحرافه عنها، وإلا عرض نفسه إلى إجراء تأديبي (Dis-ciplinary Action) من قبل مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، إذا ما فشل في هذا، كما أن هذه النشرات تجمع وتبوب دورياً تمهيداً لاصدارها في مجلدات يطلق عليها دليل أو مجموعة نشرات معايير المراجعة (Codification of Statements on Auditing Standards)، كما أن هذا القسم يصدر تفسير نشرات معايير المراجعة (والتي تتضمن شرح كيفية تطبيق هذه المعايير في ظروف خاصة)، وأيضاً إرشادات مراجعة الأنشطة الاقتصادية المختلفة (والتي تتضمن متطلبات المراجعة والتقرير في المجالات الاقتصادية المختلفة بخلاف الوحدات الحكومية).

ويتكون مجلس معايير المراجعة من خمسة عشر عضواً، من ذوي الخبرة الواسعة في مجالات المراجعة والمحاسبة القانوني وادارة الأعمال والحكومة والمجالات

الأكاديمية، كما أن الموافقة على النشر والاصدار تتطلب تسعة أصوات إيجابية من المجلس. أما مجلس معايير المحاسبة المالية (The Financial Accounting Standards Board —— FASB) فانه يتكون من سبعة أعضاء، يتم اختيارهم من مجالات الأعمال المختلفة فضلاً عن المجالات الأكاديمية، وهذا المجلس يعد منظمة مستقلة هدفها وضع وتفسير مبادىء المحاسبة المتعارف عليها (GAAP)، وقد انفصل هذا المجلس عن مجلس المبادىء المحاسبية (Accounting Principles Board — APB) بمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (والذي كان مسئولاً عن إصدار أراء بمبادىء المحاسبة حتى عام ١٩٧٣ م)، وتشكل النشرات والتفسيرات التي يصدرها هذا المجلس (FASB) بالاضافة إلى الآراء التي أصدرها مجلس مبادىء المحاسبة عناصر مبادىء المحاسبة المتعارف عليها، والتي سنناقشها في هذا الفصل.

وبالاضافة إلى هذه التنظيمات القومية فان كل ولاية بالولايات المتحدة الأمريكية يكون بها مجلس للمحاسبة القانونية (Board of Public Accountancy)، تكون مسئوليته الأساسية تحديد وتنفيذ قوانين الولاية التي تحكم ممارسة المحاسبة القانونية داخل الولاية، والتي تتعلق بتصاريح المهنة والارشاد المهني والتعليم المهني للمحاسبين القانونيين في بعض الأحيان، وعلى الرغم من أن مجالس الولايات لا تتبع مباشرة مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أو جمعيات المحاسبين القانونيين بالولاية (State Societies of CPAs)، إلا أنها تعمل مع هذه التنظيمات على مراقبة وتنظيم هذه المهنة.

أما هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية (Securities & Exchange Commission - sec)فهي منظمة حكومية تم إنشاءها عام ١٩٣٤ م، ومهمة هذه الهيئة الأساسية هي إصدار المعايير الفنية التي تحكم طرق اعداد التقارير المالية للشركات التي تتداول أوراقها المالية في الأسواق المالية، وعلى الرغم من أن هذه الهيئة لها صلاحية اصدار مبادىء المحاسبة المتعارف عليها، إلا أنها قد فوضت هذه الصلاحية إلى مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي ثم أخيراً إلى مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB). ومع هذا فان هذه الهيئة تصدر سلسلة من التعليمات أو المتطلبات المحاسبية (Accounting Series Releases —— ASR) بجانب مبادىء المحاسبة المتعارف عليها.

كما أن تعليمات هذه الهيئة تنص أيضاً على ضرورة مراجعة القوائم المالية

للشركات المملوكة ملكية عامة (الشركات المساهمة) طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، وعلى الرغم من أم مسئولية تحديد معايير مراجعة هذه الشركات مخولة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، إلا أن هذه الهيئة لا زال لها حق تفسير قواعد ومعايير المراجعة (مثل قاعدة الاستقلال والحياد مثلاً) بصورة مباشرة وواضحة مما لو تركت لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي.

ابداء رأي المراجع: المسئولية الأساسية للمراجع:

The Attest Function: A Primary Resposibility of the Auditor:

تتمثل المسئولية الأساسية للمراجع الحيادي في أن يبين للأطراف الخارجية ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت بشكل موضوعي وصادق وعادل أم لا، وكما اتضح لنا في هذا الفصل فان ذلك يتم بتضمين تقرير المراجعة رأي المراجع عن صدق وعدالة عرض القوائم المالية، على أية حال فاننا سوف نهتم في هذا الجزء من الفصل الحالي بتحديد مسئوليات المراجع المتعلقة بابداء رأيه.. وذلك وفقاً للخطوات التالية:

- دراسة العناصر الأساسية لتقرير المراجعة المختصر.
- ربط تطور وظيفة إبداء الرأي بتطور المراجعة الحيادية.
- تبيان أهمية التحقق من عدالة وصدق عرض القوائم المالية.
- شرح كيفية تأثير مبدأ الأهمية والمخاطر النسبية على تعبير المراجع عن رأيه بالتقرير.
- تبيان أهم القرارات ـ باختصار ـ التي يجب على المراجع أن يتخذها عند إبداء رأيه.

عناصر تقرير المراجع المختصر:

Elements of the Short - Form Audit Report:

يبدي المراجع رأيه من خلال إصدار تقرير المراجعة (كما بالنموذج الايضاحي رقم ٢ التالي) بعد تمام عملية الفحص والمراجعة، والذي يتكون من فقرتين رئيسيتين، الأولى وتسمى فقرة النطاق، وتصف ما قام به المراجع في مرحلة فحص القوائم المالية، أما الفقرة الثانية فتسمى فقرة الرأي، وتبين ما انتهى إليه المراجع من نتائج لعمله الموضح في الفقرة الأولى، وبالطبع فان توقيع

المراجع في نهاية التقرير الخالي من التحفظات إنما يعني أن القوائم المالية صحيحة، (أي أنها خالية من الأخطاء المادية)، وذلك في ضوء مبادىء المحاسبة المتعارف عليها. أما إذا اكتشف المراجع عدم صلاحية القوائم المالية للعرض فان عليه أن يبين هذا في فقرة ابداء الرأي قبل توقيعه التقرير.

إلى مجلس ادارة شركة . . . . . .

راجعنا الميزانية العمومية للشركة والمعدة في ٣٠ جمادى الثانية سنة . . . . . . وما يتعلق بها من قوائم للدخل والفائض المحتجز والتغير في المركز المالي عن السنة المنتهية في هذا التاريخ، وقد تمت المراجعة طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، كما اشتملت على اختبارات السجلات المحاسبية، فضلاً عن اختبارات أخرى رأيناها ضرورية.

وفي رأينا أن هذه القوائم المالية تعبر بصدق وعدالة عن المركز المالي للشركة في ٣٠ جمادى الثاني سنة . . . .، وعن نتائج التشغيل والتغيرات في المركز المالي عن السنة المنتهية في هذا التاريخ، كما جاءت متفقة مع المبادىء المحاسبية المتعارف عليها، والمطبقة على أساس ثابت.

محمد العبيشي
محاسب قانوني
٢١ شعبان سنة . . . .

شكل رقم (٢): نموذج لتقرير مراجعة مختصر

والآن دعونا ندرس هذا التقرير عن قرب أكثر، حيث نجد أن هناك عبارتين رئيسيتين هامة لإبداء رأي المراجع، الأولى منها وتوجد في فقرة نطاق المراجعة وهي معايير المراجعة المتعارف عليها (GAAS) وهي معايير الأداء التي يجب استيفائها وتحقيقها عند فحص القوائم المالية، وقبل ابداء الرأي عن هذه القوائم. ويبلغ عدد هذه المعايير عشرة، كما تنقسم إلى ثلاث مجموعات: (أ) معايير عامة، (ب) معايير العمل الميداني، (جـ) معايير اعداد التقرير، ولكون هذه المعايير تمثل الارشادات الأساسية للمراجع عند اداء مهمته فاننا سوف نتناولها بالتفصيل في نهاية هذا الفصل.

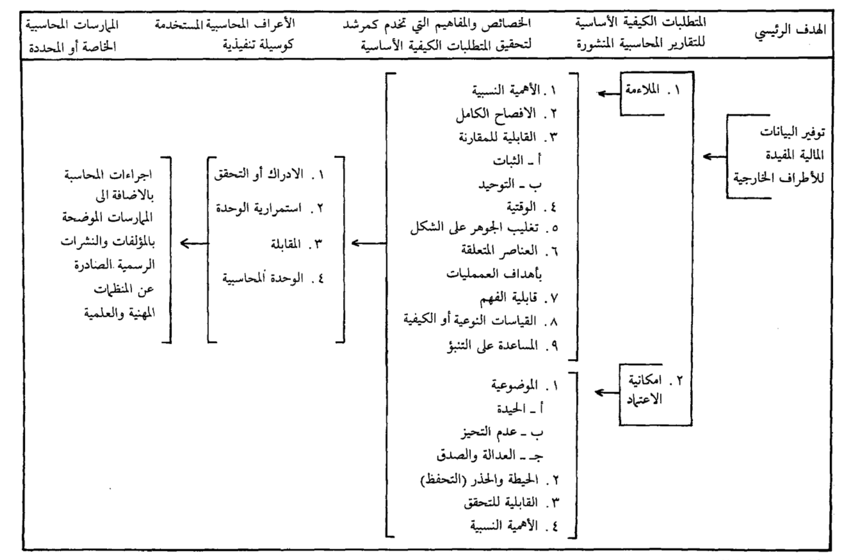
أما العبارة الثانية بالتقرير المختصر فانها تتعلق بالعرض الصادق والعادل

للقوائم المالية طبقاً للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها، وسوف نتعرض لهذا «العرض الصادق والعادل (Fairly Presented)» في نهاية هذا الجزء من الفصل الحالي، أما الآن فدعونا نهتم بهذه المعايير التي يتم في ضوئها قياس هذا العرض الصادق والعادل للقوائم المالية، وهي مبادىء المحاسبة المتعارف عليها (GAAP)، والتي عرفتها النشرة الرابعة الصادرة عن مجلس مبادىء المحاسبة كما يلي:

«تتكون مبادىء المحاسبة المتعارف عليها من الأعراف (Conventions) والقواعد (Rules) والاجراءات (Procedures) الضرورية لتعريف وتحديد الممارسة المحاسبية المقبولة في وقت معين، ولا تتضمن هذه المبادىء المحاسبية المتعارف عليها مجرد الارشادات العريضة فحسب وانما تتضمن أيضاً الممارسات والاجراءات التفصيلية».

وقد تطورت هذه الارشادات والممارسات والاجراءات خلال عمر مهنة المحاسبة، وهو ما عكسته المؤلفات المتخصصة في المحاسبة والنشرات الصادرة عن لجنة اجراءات المحاسبة، ومجلس مبادىء المحاسبة ومجلس معايير المحاسبة المالية، وبالطبع فانه قد تم دراسة مثل هذه المبادىء في مقررات المحاسبة المالية ومن ثم فلا داعي للتكرار، وكما نعلم فان مجلس معايير المحاسبة المالية هو الهيئة المخولة ـ حالياً ـ باصدار مبادىء المحاسبة المتعارف عليها، ومن ثم فلو حدث أن اختلف العميل مع المراجع على أمر هام يؤثر على قوائمه المالية فقد يحتكم ـ في هذه الحالة ـ لمجلس معايير المحاسبة المالية. وطبقاً لدليل آداب وسلوك المهنة الصادر من مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، تعتبر آراء مجلس مبادىء المحاسبة ونشرات البحوث المحاسبية التي سبق أن أصدرها المجمع وكذلك نشرات مجلس معايير المحاسبة المالية وتفسيراتها من العناصر المكونة للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها، أما التفسيرات المحاسبية الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين فانها لا تعد من العناصر المكونة لمبادىء المحاسبة المتعارف عليها.

وعلى الرغم من أن مهنة المحاسبة لم تنجح حتى الآن في صياغة عناصر مبادىء المحاسبة المتعارف عليها بشكل لا لبس فيه ولا غموض، إلا أن المحاسبين المهنيين يبدون عند آدائهم لعملهم كما لو كانوا ضمنياً يعملون في إطار من المبادىء والأعراف والخصائص الكيفية أو النوعية كالموضحة في شكل (٣) التالي:



شكل رقم (٣): الاطار النظري لتحديد ممارسات المراجعة المتعارف عليها.

حيث يتضح لنا من هذا الشكل أن الطريقة النظرية أو المنهجية لمعالجة البيانات المالية إنما تعتمد أساساً على متطلبين أساسيين هما الملاءمة (Relevance) وإمكانية الاعتماد أو التعويل عليها (Reliability)، وقد تم تفسير هذين المتطلبين - بدورهما - في ضوء الخصائص الكيفية أو النوعية والمفاهيم في العمود الأوسط بنفس الشكل، كما أن اتمام عملية المحاسبة - داخل الاطار الأساسي المحدد في ضوء الخصائص الكيفية والمبادىء - إنما يتحقق من خلال تطبيق الأعراف الأربعة الأساسية الموضحة على يسار الشكل. هذا ولعله من المهم هنا أن نلاحظ مرة أخرى ان عدالة وصدق عرض القوائم المالية يتم قياسها في ضوء تفسيرات المحاسب للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها، تلك التفسيرات التي تعتمد - بدورها - على المعرفة المحاسبية فضلاً عن النشرات الصادرة عن التنظيمات المهنية المختلفة. (أقصى عمود جهة اليسار).

تطور وظيفة ابداء الرأي والمراجعة الحيادية:

Development of the Attest Function & the Independent Audit:

خلال الفترات الأولى من تاريخ مهنة المراجعة كانت هناك حاجة قليلة إلى وظيفة إبداء الرأي، كما لم يكن هناك قوانين تتطلب إبداء الرأي عن القوائم المالية، فضلاً عن أن الاعتماد على جمهور المستثمرين Public Investors في توفير الأموال كان محدوداً، ومن ثم فقد كانت المراجعة - خلال هذه الفترة - تؤدي بشكل أساسي تلبية لرغبة الادارة، التي كانت تملك الوحدة الاقتصادية في نفس الوقت، وكان كل اهتمام المراجع موجه أساساً لاكتشاف المخالفات والأخطاء والاحتيالات أو الغش الذي يمكن أن يقع من جانب العاملين بالمنشأة، فعلى سبيل المثال نجد أن المؤلفات القديمة في مجال المراجعة كانت تشير إلى أن هدف المراجعة الأساسي هو اكتشاف الغش والأخطاء الفنية والأخطاء المتعلقة بتطبيق المبادىء، ومن ثم فقد كان المراجع يركز على الفحص المستندي أكثر مما يفعله الآن.

كما تركزت المراجعة أيضاً خلال هذه الفترة على فحص ومراجعة قائمة المركز المالي والتي كانت غالباً القائمة المالية الوحيدة المنشورة، وتحقيقاً لغرض اكتشاف الأخطاء والغش والتزوير فقد كان الفحص يتضمن عادة الفحص المستندي الكامل للعمليات المالية، الذي ينطوي على اختبار ومراجعة كافة

العمليات المالية في بعض الأحيان. كما كانت المراجعة تعتمد كلية على أدلة الاثبات الداخلية (Internal Evidence) تقريباً، والتي كانت تعني أن القوائم المالية المعتمدة إنما تتفق مع حسابات المركز المالي بالدفاتر. هذا ولعله من المفيد مقارنة تقرير المراجعة التالي ـ الذي كان يقدم آنذاك ـ بالتقرير المختصر السابق عرضه لتبيان الفرق في مهمة المراجع التي كانت تؤدي قبل عام ١٩٢٠ م والتي تؤدي الآن:

«راجعنا الدفاتر والحسابات لشركة . . عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر عام ١٩١٥ م وقد تحققنا أن الميزانية توضح في رأينا المركز المالي للشركة في نهاية السنة وأن حساب الأرباح والخسائر للشركة كان صحيحاً».

ولعل كتاب «المراجعة لمونتجمري (Montgomery)» يعد واحداً من المؤلفات المتخصصة في المراجعة التي يمكن الاعتماد عليها خلال الفترة من عام ١٩١٢ م وحتى ١٩٥٧ م، حيث يمكن التعرف على تطور هدف المراجعة من خلال تتبع الطبعات المتتالية لهذا المرجع، فقد بينت الطبعات الأولى من هذا الكتاب أن الهدف الأساسي للمراجعة إنما يتمثل في اكتشاف ومنع الغش والأخطاء، ذلك الهدف الذي حظى باهتمام أقل في الطبعات اللاحقة، إلى أن أكدت أخيراً طبعة عام ١٩٥٧ م على وظيفة إبداء الرأي كمسئولية أساسية للمراجع.

وقد صاحب هذا التطور تطوراً مماثلاً في بيئة الأعمال، فمع بداية العشرينات بدأت المنشآت في الاعتماد بشكل واضح على رأس المال من جمهور المستثمرين، والذي أخذ بصفة عامة شكل الأسهم المباعة إلى طرف ثالث لا يمارس وظيفة إدارية، وازاء هذا التطور في بيئة الأعمال بدأ هدف المراجعة هو الآخر يتطور من مجرد اكتشاف الأخطاء والغش إلى إبداء الرأي أو تحديد مدى صدق وعدالة عرض القوائم المالية.

وقد أكدت دوائر القضاء الأمريكية في دعوى Ultramars V. Touche مسئولية المراجع القانونية في تزويد أصحاب الأموال المستثمرة بشركة العميل بمعلومات مالية تعكس بصدق وعدالة المركز المالي للشركة، حيث رفع الدائنون الدعوة على المراجعين بسبب الاهمال والخداع في آداء المراجعة، وبالطبع فان مثل

هذه القضية كانت من الأهمية لدرجة أرست معها الأساس لمقاضاة الطرف الثالث للمراجع نتيجة الاهمال الجسيم في تأدية عمله، كما أنه أدت إلى التركيز على أهمية ما يعرف بالدليل أو القرينة الخارجية التي تؤكد صحة بعض الحسابات كحسابات المدينين وذلك من خلال اجراءات المصادقات.

كما أكدت قضية Mckesson & Robbins بالولايات المتحدة أكثر على الحاجة إلى إعداد القوائم المالية بشكل موضوعي مع الاعتماد على أدلة الاثبات الخارجية في تحقيق أرصدة حسابات هذه القوائم المالية، وازاء ذلك أصدر مجمع المحاسبين الأمريكي بياناً طالب فيه المراجعين بضرورة جمع أدلة الاثبات الخارجية والحيادية المتعلقة بوجود حسابات المدينين والمخزون عندما تكون هذه الحسابات جوهرية. كما أدت هذه القضية إلى إصدار عشرة معايير متعارف عليها للمراجعة لا زالت حتى الآن تمثل الأساس لترشيد عملية المراجعة. كما أعلنت هيئة تداول الأوراق المالية ـ كنتيجة لهذه القضية ـ انه بالاضافة إلى التوصية بجمع أدلة الاثبات الخارجية فانه يجب (١) تعيين المراجع بواسطة حملة الأسهم، (٢) توجيه تقرير المراجع إلى حملة الأسهم، (٣) عقد لقاءات بين المراجع وحملة الأسهم للرد على استفساراتهم.

ومنذ عام ١٩٤٠ م (وخاصة خلال الستينات والسبعينات) رفعت قضايا على العديد من مكاتب وشركات المراجعة القانونية من قبل الطرف الثالث الذي يعتمد على القوائم المالية المعتمدة من قبل هذه الشركات أو المكاتب، الأمر الذي كان له أكبر الأثر على تطوير معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها والتي يعتمد عليها المراجع كمرشد له عند فحص واختبار السجلات المحاسبية، فضلاً عن اجراءات المراجعة التي تعد ضرورية في ضوء الظروف المحيطة، وقد فسرت هذه النشرات في عشرة معايير متعارف عليها للمراجعة، سوف نناقشها في هذا الفصل.

التركيز على صدق وعدالة عرض القوائم المالية:

Emphasis on Fairness of Presentation:

كما اتضح من دراسة تقرير المراجعة المختصر، استبدلت عبارة «صحيح وحقيقي (True & Correct)» ـ والتي كانت تستخدم في بداية العهد بالمراجعة عند التعبير عن النتائج المتعلقة بالقوائم المالية ـ بعبارة «عرضت بشكل عادل

وصـادق (Fairly Presented)»، وقد عـدلت هذه العبـارة بعـد أن أدركت المهنـة عدم وجود قوائم مالية صحيحة تماماً وبشكل مطلق، وقـد جاء هـذا المعنى لصدق وعدالة عرض القوائم المـالية بنشرة معـايير المـراجعة رقم (٥)، والتي تتـطلب من المراجع قبل إبداء رأيه بصدق وعدالة القوائم المالية، أن يتأكد من أن:

- مبادىء المحاسبة المختارة والمطبقة تمثـل مبادىء متعـارف عليها ومقبـولة قبـولاً عاماً.
- مبادىء المحاسبة مناسبة وملائمة في ضوء الظروف والبيئة المحيطة.
- القوائم المالية وما يلحق بها من ملاحظات توفر معلومات كافية ومناسبة.
- المعلومات التي تقدمها القوائم المالية مبوبة وملخصة بطريقة مقبولة.
- القوائم المالية تعكس ـ بشكل مناسب ـ الأحداث والعمليات الماليـة في حدود مدى معقول وعملي.

أي أن هذه النشرة قد أكدت على أهمية الأحكام التي سيتخذها المراجع عند آداء عملية المراجعة وعند كتابة تقريره.

وبالطبع تتضمن مصادر مبادىء المحاسبة:

١ ـ النشراء والتفسيرات التي يصدرها مجلس معايير المحاسبة المالية، وآراء مجلس مبـادى المحاسبـة ومجالات بحـوث المحاسبـة الصادرة عن مجمـع المحاسبـين القانونيين الأمريكي.

٢ ـ نشرات الهيئات التي تتكون من خبراء المحاسبة والتي تتبع اجـراءات موافقـة وتصديق مماثلة لتلك التي يتبعها مجلس معايير المحاسبة الماليـة (FASB) عند إصدار هذه النشرات، كالارشادات الصادرة عن مجمع المحاسبين الأمريكي بشأن مراجعة المجالات الاقتصادية المتنوعة.

٣ ـ تلك النشرات الناتجة عن الممارسة العملية بخلاف النـوع الأول والثاني والتي يعترف بأنها تمثل ممارسة سائدة في مجال اقتصادي معين، مثل المجلات الفنية الصادرة عن مجلس معايـير المحاسبيـة الماليـة (FASB) والتفسيرات الصـادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي الصادرة قبل عام ١٩٧٩ م، فضلاً عن ممارسات الأنشطة الاقتصادية المعترف بها.

٤ ـ المعـارف الأخرى الـرسمية والجـديرة بـالثقة كـالنشرات الصادرة عن مجلس

مبادىء المحاسبة والأوراق الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي ونشرات مجلس معايير المحاسبة المالية المتعلقة بمفاهيم المحاسبة المالية، وبحوث ومراجع المحاسبة، وبالطبع فان الاعتماد على هذه المجموعة من المعارف كأساس ومصدر لمبادىء المحاسبة إنما يتوقف على مدى ملائمتها لظروف معينة فضلاً عن دقة الارشادات والاعتراف العام بأن الناشر أو المؤلف يعد خبيراً في مجاله.

الأهمية والمخاطر النسبية Materiality & Relative Risk

ليس من المتوقع أن يعرض المحاسب قوائم مالية دقيقة جداً، فهناك من الأحكام الشخصية والتقديرات التي يمكن أن تؤثر على عناصر معينة من عناصر القوائم المالية ومن ثم تجعلها تختلف باختلاف هذه الأحكام والتقديرات الشخصية، أكثر من هذا فإن المنافع من تحقيق دقة عالية غالباً ما تكون قليلة، ومن هنا فقد تبنى المحاسبون مبدأ الأهمية النسبية (Principle of Meteriality)، والذي يشير إلى أن المحاسب ـ عند اتخاذه قرار يتعلق بعملية المحاسبة ـ يجب أن يعطي عناية أكثر فقط لتلك الأمور التي تؤثر بشكل جوهري على بيانات القوائم المالية، وإزاء ذلك فان المراجع عليه أن يتحقق من ما إذا كانت النتائج المعد عنها التقرير داخل حدود المدى المقبول، وهنا نجد أن المحاسبة قد فشلت حتى الآن في تحديد معيار دقيق للأهمية النسبية في حالة اتخاذ قرار معين.

وترتيباً على ذلك فان القاعدة هي أن العنصر يكون هاماً من وجهة نظر المحاسب إذا تسبب الخطأ فيه أو تجاهله تغيير قرارات الشخص الراشد الذي يعتمد على المعلومات الواردة في القوائم المالية. كما يمكن أن يحكم المراجع أحياناً على أهمية العنصر النسبية من خلال حساب نسبة رصيد العنصر إلى إجمالي الأصول أو صافي الدخل مثلاً، لكنه يجب عند استخدام مثل هذه الارشادات ضرورة تقييم مثل هذه العلاقات النسبية في ضوء مدى تأثير هذا العنصر على العناصر الأخرى المرتبطة به، فعلى سبيل المثال فاننا سنجد أن الخطأ في عنصر من عناصر المخزون الذي يعد غير هاماً في علاقته بإجمالي المخزون قد يكون هاماً فيما لو أن صافي الدخل تحدد بشكل خاطيء بسبب هذا الخطأ في المخزون.

وكما سنوضح فيما بعد أن هناك معياراً من معايير المراجعة المتعارف عليها العشرة يرتبط مباشرة بمبدأ الافصاح الكامل (Full Disclosure) في تقديم البيانات المالية، ذلك المعيار الذي يسمح ـ أساساً ـ لمستخدمي القوائم المالية بالحصول على

كل الحقائق المالية الهامة اما من القوائم المالية أو الملاحظات الملحقة بها، وإلا فان مخالفة هذا سوف ينعكس في تقرير المراجعة.

أما الاشارة إلى الثبات والاتساق (Consistency) فقد جاءت في العبارة الأخيرة من فقرة الرأي بتقرير المراجعة المختصر، وبالطبع فان تضمين هذا المبدأ بالتقرير إنما يوضح أو بالأحرى يأخذ في اعتباره أهمية المقارنة عند استخدام البيانات المالية، ولهذا فان الثبات في تطبيق المبادىء المحاسبية المتعارف عليها يساعد المستخدمين على إجراء الأحكام والتقديرات المتعلقة بالتغيرات المشاهدة في بيانات سنتين أو أكثر والورادة في التقرير السنوي.

كما يجب أيضاً أن تكون المخاطرة النسبية المرتبطة بخطأ ما موضع الاهتمام عند الحكم على ما إذا كان هذا الخطأ هاماً أم لا عند إبداء رأي المراجع، وسوف نشير إلى هذه المخاطرة النسبية في هذا المرجع بإمكانية تعرض العنصر موضع الدراسة للاختلاس والضياع، فالخطأ البسيط في النقدية قد يمثل خطأ جوهرياً ـ لكون النقدية معرضة للضياع والاختلاس ـ على الرغم من أنه يمثل نسبة بسيطة من إجمالي النقدية المتاحة أو من إجمالي أصول المنشأة، في حين أن خطأ بسيطاً في الأثاث والمعدات قد لا يكون معنوياً أو جوهرياً، لكون هذه الأثاثات والمعدات غير معرضة للاختلاس والضياع بنفس درجة تعرض النقدية.

القرارات المتعلقة بوظيفة إبداء الرأي:

Decisions Relating ti the Attest Function

تركزت المناقشة حتى الآن على محتويات نموذج التقرير المختصر للمراجعة والطريقة التي يوضح بها هذا التقرير لمستخدمي القوائم المالية ـ أن هذه القوائم قد عرضت بشكل موضوعي وصادق وعادل، لكن قد يحدث أن يستنتج المراجع في ضوء ما توصل إليه من نتائج أن القوائم المالية ليست (داخل مدى ملائم ومقبول) صادقة وعادلة، في هذه الحالة فان على المراجع أن يقرر ما إذا كان سيبدي رأي متحفظ (Qualified) أم سلبي أم عكسي (Adverse)؟، فلو أن الانحراف عن مبادىء المحاسبة المتعارف عليها لم يكن جوهرياً بدرجة كافية تؤدي إلى العرض غير العادل أو الصادق للقوائم المالية، (لكنه لا زال يمثل انحرافاً جوهرياً عن هذه العدالة أو الصدق على كل حال)، فان التقرير يجب في هذه

الحالة أن يكون متحفظاً، وبحيث ينوه عن هذا الانحراف مع تبيان وشرح أهمية ومعنوية هذا الانحراف، هذا من ناحية أما الأخرى فلو أن الانحراف كان جوهرياً بدرجة كافية أدت إلى العرض غير العادل أو الصادق للقوائم المالية في هذه الحالة فان المراجع يجب أن يعبر عن رأيه بشكل سلبي أو عكسي. . على أية حال فان مثل هذه الاعتبارات التي تتطلب اتخاذ مثل هذه القرارات سيتم مناقشتها بشيء من التفصيل في الفصل الخاص بتقارير المراجعة.

وكما لاحظنا من قبل فان بعض المراجعات يتم إجرائها بغرض إبداء رأي عن عدالة وصدق عرض القوائم المالية في ضوء معايير أخرى بخلاف مبادىء المحاسبة المتعارف عليها، وبالتالي فان التقرير يجب ـ في مثل هذه الحالات ـ أن يعكس رأي المراجع عن عدالة وصدق المعلومات في ضوء بعض أسس المحاسبة الشاملة الأخرى.

المسئوليات المتعلقة بالأخطاء والمخالفات

Responsibilities Relating to Errors & Irregularities

اتضح مما تقدم في هذا الفصل أن المراجع خلال الفترة السابقة على عام ١٩٢٠ م كان معنياً في العام الأول باكتشاف الأخطاء والغش، كما لاحظنا تغيراً وتطوراً في هذه الأهداف، مما تطلب الحاجة إلى ضرورة إبداء الرأي في العشرينات وما بعدها، كما أنه مع بداية الستينات رفعت العديد من القضايا ضد بعض من أعضاء المهنة بسبب الخطأ والاهمال في آداء المراجعة والفشل في اكتشاف المخالفات، الأمر الذي دفع بالمهنة إلى الوراء تجاه تحميل المراجع مسئوليات أكبر تجاه اكتشاف الأخطاء والمخالفات، وازاء ذلك فاننا سنحاول دراسة مسئولية المراجع الحالية عن اكتشاف الأخطاء والمخالفات(*)، من خلال:

* ملاحظة أثر هذه الأخطاء على العرض العادل والصادق للقوائم.

(*) يجب أن نفرق بين الأخطاء والمخالفات، حيث يقصد بالأولى تلك الأخطاء العفوية غير المقصودة، مثل الأخطاء الحسابية أو أخطاء تطبيق مبادىء المحاسبة المتعارف عليها الناتجة عن التفسير الخاطىء للحقائق الموجودة وقت اعداد القوائم المالية، أما المخالفات فتعني إساءة العرض المتعمد للحقائق بالقوائم المالية، مثل التلاعب بالسجلات وتعمد التطبيق الخاطىء لمبادىء المحاسبة المتعارف عليها.

* دراسة الموقف الحالي لمهنة المحاسبة فيما يتعلق باكتشاف الغش والاحتيال.
* تلخيص توقعات الأطراف المعنية باكتشاف الغش والاحتيال.

أثر الأخطاء والمخالفات على صدق وعدالة عرض القوائم المالية:

The Effects Errors & Irregularities on the Fairness of Statement Presentation

تضمن تقرير المراجعة ـ السابق مناقشته من قبل ـ التعبير عن رأي المراجع فيما يتعلق بعدالة وصدق عرض القوائم المالية، وللوفاء بهذه المسئولية فانه على المراجع أن يبحث بجدية عن كل من الأخطاء والمخالفات التي تؤثر بشكل جوهري على صدق وعدالة البيانات التي تتضمنها القوائم المالية، أكثر من هذا فلو أن الفحص قد قاد المراجع إلى الارتياب والشك في وجود غش واحتيال، وحتى ولو كان هذا غير جوهرياً أو مهماً بدرجة كافية تؤثر على رأي المراجع، فان عليه أن يرفع الأمر إلى الادارة مقروناً باقتراحاته التي تفيد في تصحيح الوضع.

وتاريخياً نجد أن النشرات الرسمية الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي قبل عام ١٩٦٠ م كانت تميل إلى تأكيد حقيقة أن قدرة المراجع ـ في اطار المراجعة العادية ـ على اكتشاف المخالفات والاختلاسات مكبلة بالعديد من القيود، فقد أوضحت النشرات الصادرة عن المجمع عام ١٩٥١ فيما يتعلق بمسئولية المراجع عن اكتشاف المخالفات ما يلي:

> «إن الفحص العادي لتبيان الرأي المتعلق بالقوائم المالية لم يصمم ولا يمكن الاعتماد عليه في الافصاح وتبيان الاختلاسات والمخالفات، على الرغم من اكتشافها غالباً ما يحدث، وفي التنظيمات الجيدة غالباً ما تكتشف مثل هذه الاختلاسات والمخالفات من خلال الاعتماد على النظم المحاسبية المناسبة المصحوبة بنظام ملائم للرقابة الداخلية».

كما أوضحت أيضاً هذه النشرة أنه لو فرض أن المراجع وجه أو ركز عمله نحو اكتشاف الأخطاء والاختلاسات فان نطاق عمله سيتسع الى الدرجة التي تجعل من تكاليف هذا العمل عبئاً ضخماً على كاهل العميل، كما أشارت أكثر من هذا إلى أن المراجع عادة ما يعتمد على مدى جودة وسلامة إدارة العميل لمنشأته، ما لم تثير الظروف المحيطة نوعاً من الشك في نفسه. الأمر الذي يفرض عليه في

هذه الحالة ضرورة توسيع إجراءات المراجعة لتحديد ما إذا كان هذا الشك لـه ما يبرره أم لا.

كما لاحظنا من قبل فان هذا الاتجاه قد بدأ في التغير منذ أوائل الستينات كما اتضح من النشرات الرسمية الصادرة في هـذا الوقت، وبحيث أصبح المراجع مسئولاً عن اكتشاف أية أخطاء أو مخالفات تكون ذات تأثير جوهري على عدالة وصدق البيانات التي تتضمنها القوائم المالية، وذلك لكون هذه المسئوليات مرتبطة بوظيفة إبداء الرأي.

مسئولية اكتشاف الغش:

Responsibilites Relating to the Discovery of Fraud

يتضمن الغش والاحتيال الأخطاء المقصودة بالبيانات المحاسبية إما لغرض إخفاء سرقة الأصول أو تحريف المركز المالي للمنشأة ونتيجة أعمالها عن قصد، وقد شخصت وحددت نشرة معايير المراجعة رقم (١٦) مثل هـذه الأخطاء المتعمدة كنوع من المخالفات، وعادة ما يمكن تقسيم الغش والاحتيال المرتبطة بتلك المخالفات إلى مجموعتين، غش واحتيال العاملين وغش واحتيال الادارة.

ويتضمن غش واحتيال العاملين (Employee Fraud) بصفة عامة سرقة موارد المنشأة، التي يصاحبها أخطاء متعمدة بالسجلات المحاسبية لإخفاء مثل هذه السرقات، وبالطبع فان المنشأة تعتمد على نظام الرقابة الداخلية بها لتخفيض احتمال حدوث مثل هذه الاحتيالات والغش، ولهذا فان المراجع عليه أن يقيم نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، ثم يحدد نقاط الضعف بها، ويرفع كل هذا للادارة، أكثر من هـذا أنه من المتوقع أن يكشف المراجع مثل هذه الاحتيالات والغش إعتماداً على خبرته ومهارته المهنية، وهذا ولا شك يتطلب وعي وإدراك المراجع بالطرق التي يمكن بها ارتكاب هـذه الاحتيالات والغش، فضلاً عن الحفاظ على نزعة الشك المهنية عند اداء مهمته كمراجع.

أما غش واحتيال الادارة (Management Fraud) فانه يتضمن بصفة عامة الأخطاء المتعمدة بالسجلات المحاسبية بواسطة الادارة العليا، وذلك بغرض تحريف وتغيير المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها، وخطورة هذا النوع من الغش والاحتيال تتضح من كونه يمكن أن يحدث حتى في ظل وجود نظام جيد للرقابة

الداخلية، السبب في ذلك ان الادارة يمكن أن تتغلب أو بالأحرى تقهر اجراءات الرقابة، ومن ثم فان مثل هذا النوع من الغش والاحتيال يكون من الصعب اكتشافه، على الرغم من كونه ذا تأثير كبير على صدق وعدالة عرض القوائم المالية.

وفيما يتعلق بموقف المراجع من اكتشاف الأخطاء والغش نجد أن نشرة معايير المراجعة رقم (١) الصادرة في نوفمبر ١٩٧٢ م قد تضمنت ما يلي:

«يجب على المراجع أن يكون حذراً ومدركاً لإمكانية وجود الغش والاحتيال عند اجراء الفحص العادي. . ويعترف المراجع بهذا الغش والاحتيال إذا كان هاماً بشكل كاف للتأثير على رأيه عن القوائم المالية وفحصه الذي يتم في ضوء معايير المراجعة المتعارف عليها، ومع أن الفحص العادي لا يصمم أساساً ولا يمكن الاعتماد عليه في الافصاح عن كل الأخطاء والغش والمخالفات ـ على الرغم من أن اكتشافها قد يحدث ـ وإنما يهدف أساساً لتمكين المراجع من إبداء رأيه عن القوائم المالية، كما أنه على الرغم ـ أيضاً ـ من أن اكتشاف التحريف والتغير المقصود للقوائم المالية من جانب الادارة يرتبط تماماً بهدف الفحص العادي فان هذا الفحص لا يمكن الاعتماد عليه في اكتشاف مثل هذا التحريف المقصود، إلا أن مسئولية المراجع الحيادي عن الفشل في اكتشاف هذا الغش وذلك الاحتيال تنهض عندما يكون هذا الفشل ناتجاً عن الفشل في تطبيق معايير المراجعة المتعارف عليها».

ومن الواضح أن نص هذه النشرة قد أفصح عن اهتمام أكبر بغش واحتيال الادارة عن النص الوارد في دليل ومجموعة النشرات الصادرة عام ١٩٥١ م، إلا أنه لا زال أسلوباً سلبياً وغير قاطعاً على الرغم من أن هذه النشرة قد أوضحت بشكل محدد أن المراجع يكون مسئولاً عن اكتشاف أية أخطاء أو غش يمكن أن يؤدي إلى فشل القوائم المالية في التعبير عن المركز المالي ونتيجة الأعمال بشكل صادق وعادل.

كما أن التحرك نحو قبول مسئولية أكبر عن اكتشاف وغش احتيال الادارة قد عكسته أيضاً نشرة معايير المراجعة رقم (٦) الصادرة عام ١٩٧٥ م والنشرة رقم (١٦) الصادرة في يناير ١٩٧٧ م، حيث اهتمت النشرة الأولى بما يعرف

بصفقات الطرف ذو الصلة بالمنشأة (Related Party Transactions) كما طالبت المراجع بأن يعطي عناية خاصة بتلك العمليات الهامة التي تقع بين المنشأة والأطراف ذات الصلة بها، كما طالبته أيضاً بضرورة الافصاح بالقوائم المالية عن حقيقة هذه العمليات خاصة إذا كانت جوهرية وهامة.

أما النشرة (١٦) فقد ميزت بعناية بين التحريف والتغيير المتعمد وغير المتعمد للقوائم المالية، كما أكدت حقيقة أن المراجع يكون مسئولاً ـ داخل حدود عملية المراجعة ـ عن البحث عن تلك الأخطاء والمخالفات التي يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية، وأن يبذل المهارة والعناية المطلوبة والمعقولة في فحصه، كما أن المراجع يجب أن يحافظ على نزعة الشك المهني لديه أثناء فحصه، أي يجب أن يأخذ في اعتباره إمكانية وقوع الأخطاء والمخالفات، كما أوضحت هذه النشرة أن المراجع لا يستطيع الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية في منع غش واحتيال الادارة، لأن هذا النظام يمكن أن يقهر بواسطة الادارة، ومع هذا فان هذه النشرة قد أوضحت أيضاً أن موقف المراجع يكون مبرراً ـ ما لم يكن هناك دليل اثبات بالعكس ـ في اعتماده على صدق مزاعم معينة أو على المستندات والسجلات الأصلية والحقيقية أثناء فحصه، لكن لو كشف الفحص احتمال وجود أخطاء أو مخالفات فان المراجع يجب أن يتشكك فيما سبق ان كان يعتمد عليه من أدلة، كما يجب أن يناقش الأمر مع بحث امكانية توسيع نطاق فحصه مع مستوى الادارة المناسب، والذي يجب أن يكون مستوى واحد على الأقل أعلى من ذلك المستوى الذي يعتقد أنه متورط في الغش والاحتيال، كما اقترحت النشرة ـ أكثر من هذا ـ أنه لو فرض أن المراجع كان لا زال غير متأكداً مما إذا كانت مثل هذه الأخطاء أو المخالفات المحتملة تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية فان رأيه يجب أن يكون متحفظاً أو قد يمتنع عن إبداء الرأي أساساً. أي أنه إذا تأكد المراجع من أن القوائم المالية تتضمن أخطاء ومخالفات جوهرية غير مفصح عنها، فانه اما أن يبدي رأياً متحفظاً أو سلبياً (عكسياً) أو ربما ينسحب كلية من آداء مهمة المراجعة.

هذا وقد تشخص التصرفات غير القانونية للعملاء على أنها نوعاً آخر للغش والاحتيال من جانب الادارة، والتي تحدث عندما يقترف العاملين لدى العميل تصرفات تمثل مخالفات للقانون، وهنا نجد أن مسئولية المراجع فيما يتعلق بهذا النوع من المخالفات قد عنيت به نشرة معايير المراجعة رقم (١٧)، حيث

أوضحت أنه لا يمكن الاعتماد على الفحص العادي في اكتشاف مثل هذه المخالفات القانونية، فالمراجع ليس بالمحامي أو البوليس السري، لكنها حذرت المراجع بأن يكون يقظاً لإمكانية وجود هذه المخالفات القانونية، كما بينت له السبيل إذا ما كانت هذه التصرفات مشكوك فيها.

فلو تبين من اجراءات الفحص لغرض إبداء الرأي عن القوائم المالية أن هناك مخالفات قانونية، فان نشرة معايير المراجعة رقم (١٧) أوضحت أنه يجب على المراجع - في هذه الحالة - ضرورة الاستعلام والاستفسار من الادارة واستشارة الادارة القانونية للعميل أو أي شخص متخصص إذا ما كان هذا ضرورياً، وهذه المخالفات القانونية تتضمن عادة العمليات المالية غير المصرح بها أو العمليات المالية غير المسجلة بشكل صحيح أو غير المسجلة في الدفاتر كلية أو في وقت حدوثها. ومن ثم فان اكتشاف أي من هذه الحالات لا شك سيثير الريبة في نفس المراجع حول إمكانية وقوع مخالفات قانونية، وبالطبع فإن المراجع لو تيقن من وقوع وحدوث مخالفة قانونية فانه يجب عليه اعداد تقرير بهذا ورفعه الى الشخص المسئول بالمنشأة والذي يجب أن يكون عند مستوى اداري أعلى من المستوى الاداري الذي وقعت عنده هذه المخالفات، وذلك تمهيداً لاتخاذ الاجراءات المناسبة من قبل العميل، والذي قد يكون إجراء علاجي أو أنه قد يتمثل في تسوية أو الافصاح في القوائم المالية أو في أي مستندات أخرى. وبالطبع فان المراجع قد يضطر إلى إبلاغ الأمر إلى مجلس ادارة العميل أو لجنة المراجعة إذا ما حدث أن رفضت الادارة تصحيح الوضع أو التصرف، لكن لو حدث وفشلت هذه الأجهزة في اتخاذ إجراء شاف قبل هذه المخالفات القانونية التي اكتشفها المراجع فان المراجع قد يفكر في الانسحاب من المهمة كلية أو أنه ربما يحجم عن التعامل مع هذا العميل مستقبلاً، وفي حالة تقرير المراجع الاستمرار في مراجعة القوائم المالية فانه يجب عليه اتخاذ بعض الخطوات التي تكفل الافصاح بتقرير المراجعة عن هذه المخالفات القانونية التي لم تفصح عنها القوائم، ومن ثم فان تقرير المراجعة اما أنْ يتضمن رأياً متحفظاً أو سلبياً (عكسياً).

توقعات الأطراف المعنية **Expectations of Interested Parties**

ان المنتج الذي يبيعه المراجع لعملائه هو رأيه المهني عن القوائم المالية، ومن ثم فانه يجب - كما في حالة المنتجات الأخرى - أن تحاول المهنة مقابلة وتحقيق

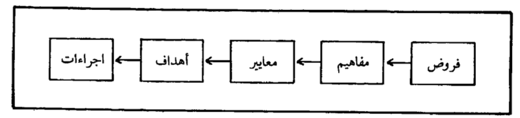
توقعات مستخدمي القوائم المالية، أي أن المراجع استجابة لهذه التوقعات يجب أن يحاول توفير كل ما يحتاجه المستخدمين بقدر الامكان آخذاً في الاعتبار القيود التي تفرضها مهنة المراجعة، لكن يجب مراعاة أن تكلفة توفير كل ما يحتاجه المستخدمين قد تفوق المنافع التي يمكن أن تترتب على هذه المعلومات في بعض الحالات، ومع هذا فان المراجع يستطيع كما أنه يجب عليه الاستجابة كلية لتوقعات الأطراف المعنية عند مراجعة القوائم المالية في بعض الحالات الأخرى.

ويمكن التعرف على توقعات المستخدمين من خلال النشرات والتعميمات التي تصدرها الهيئات والمنظمات التي أنشئت لحماية مستخدمي القوائم، فعلى سبيل المثال نجد أن سلسلة التعليمات المحاسبية رقم (١٩) التي أصدرتها الهيئة الأمريكية لتنظيم تداول الأوراق المالية (SEC) عام ١٩٤٠ م أوضحت أن فحص ميزانية الشركات التي تتداول أوراقها المالية في الأسواق العامة يتطلب من المحاسب ضرورة اكتشاف أية مغالاة في تقويم الأصول أو حساب الأرباح، وسواء كان هذا بسبب غش واحتيال مقصود أو غير ذلك، وقد تكرر هذا القول في عام ١٩٧٤ م بسلسلة التعليمات المحاسبية رقم (١٥٣).

هذا وقد اتضح من استقصاء أجرى عام ١٩٧٤ م بالولايات المتحدة الأمريكية أن ٦٦ ٪ من المستثمرين يعتقدون أن أهم وظيفة لشركات ومكاتب المحاسبة القانونية إنما تتمثل في اكتشاف الغش والاحتيال، ولعل وجهة النظر العامة لمستخدمي القوائم المالية المختلفين فضلاً عن الهيئات والمنظمات المعنية بالأمر قد عبر عنها في مقالة منشورة بمجلة Accountancy في عام ١٩٧١ م، والتي أوضحت «أن الهدف الأول من المراجعة هو التحقق من أن الحسابات يمكن الاعتماد عليها وأنها حقيقية وصحيحة، ثم استطردت تقول . . . لعله من الضحك أن نقول أن هذه الحسابات تكون صحيحة وحقيقية بالرغم من احتمال عدم صحتها بسبب عدم اكتشاف غش واحتيال حقيقي». وعليه فلو أن كل هذه الملاحظات تمثل توقعات المستخدمين فاننا يمكن أن نتوقع أن مهنة المراجعة يجب أن تتحرك في اتجاه قبول مسئوليات أكثر لاكتشاف الغش والاحتيال، وهو ما يمكن التدليل عليه جزئياً من نشرات معايير المراجعة رقم (٤٥، ١٦، ١٧)، وكما اتضح لنا من قبل. كما أن اتجاه المهنة الحالي في هذا الموضوع يتضح أيضاً من تقرير لجنة مسئوليات المراجعين (Commission On Auditors Responsibilites)، والتي سيتم تلخيصه في ملحق ١ ـ أ في نهاية هذا الفصل.

اطار نظرية المراجعة The Structure of Audit Theory

توفر النظرية الأساس لتنظيم أفكار الفرد وتحقيق وضبط ما يتبع هذا من تصرفات، ومن ثم فان نظرية المراجعة تساعد على وصف وشرح وتحديد أو تشخيص قرارات المراجع الواجب اتخاذها عند آداء المراجعة، أي أن المراجع يعتمد على نظرية المراجعة عند اتخاذ القرارات المتعلقة بكل خطوة من خطوات المراجعة، وهذه النظرية تتكون ـ بالطبع ـ من مجموعة الفروض والمفاهيم والمعايير والأهداف والاجراءات، وكما يتضح من الشكل رقم (٤) التالي:



شكل رقم (٤): عناصر نظرية المراجعة.

ويلاحظ من هذا الشكل أن الأسهم تتجه نحو اليسار، أي أن كل عنصر يتحدد كنتيجة منطقية للعنصر السابق عليه.

فروض المراجعة Auditing Postulates

تعرف الفروض على أنها معتقدات ومتطلبات سابقة وأساسية تعتمد عليها الأفكار والمقترحات والقواعد الأخرى، وتتمثل الفروض الأساسية التي تعتمد عليها نظرية المراجعة في الآتي:

* ليس هناك تعارض محتمل في المصالح بين المراجع ومعدى المعلومات المالية.
* لأنه لا يوجد بالضرورة تعارض بين المراجع ومعدى المعلومات المالية فان المراجع يمكنه الحفاظ على نزعة الشك المهنية لديه.
* يتصرف المراجع كمراجع فقط.
* يلتزم المراجع بالتزامات المهنة المحددة أو القابلة للتحديد.
* المزاعم أو النتائج الاقتصادية يمكن التحقق منها ومراجعتها.
* نظام الرقابة الجيد يعني امكانية أكبر للاعتماد على المعلومات المالية.

* ما لم يكن هناك العكس فان ما حدث في الماضي سيحدث في المستقبل.
* «العرض العادل والصادق» يعني ضمنياً استخدام مبادىء المحاسبة المتعارف عليها أو أية معايير أخرى متعارف عليها أو مقررة.

مفاهيم المراجعة Auditing Concepts

تعني المفاهيم التعميم العقلي والذهني أو الأفكار الأساسية أو أساس التفكير، وتتمثل مفاهيم المراجعة في التعميمات العريضة (Broad Generatizations) والمستنتجة من الفروض السابق إيضاحها، كما أن هذه المفاهيم تمثل ـ بدورها ـ الأساس لتحديد المبادىء والاجراءات، على أية حال فان هناك خمس مفاهيم أساسية على الأقل يمكن تحديدها في مجال المراجعة وهي:

* السلوك الأخلاقي Ethical Conduct
* الاستقلال Independence
* العناية المهنية الواجبة Due Care
* أدلة الاثبات Evidence
* العرض الصادق والعادل Fair Presentation

معايير المراجعة Auditing Standards

المعايير هي عبارة عن الأنماط التي يجب أن يحتذي بها المراجع أثناء آداءه لمهمته، والتي تستنتج منطقياً من الفروض والمفاهيم التي تدعمها، على أية حال فاننا سوف نتعرض لهذه المعايير باختصار في بقية هذا الفصل.

أهداف المراجعة Auditing Objectives

الأهداف هي الغايات المرجو تحقيقها من نشاط معين، ويتمثل الهدف الأساسي للمراجع الحيادي في التعبير عن رأيه في القوائم المالية. ذلك الرأي الذي يمثل محصلة لاجراءات طويلة استنباطية واستقرائية وأحكام منطقية، ولغرض تكوين رأي المراجع فانه يجب تحقيق أهداف المراجعة الستة التالية عند مراجعة أرصدة حسابات القوائم المالية والتحقق منها، وهذه الأهداف ستخدم كأهداف وسيطة (Intermediate Goals) كما أنها ترشد في التطبيق العملي لمعايير المراجعة، أي أنها تتطلب التحقق من العناصر التالية:

- عرض القوائم المالية بصدق وعدالة.
- شرعية وصحة العمليات المالية.
- الملكية.
- استقلال الفترة المالية.
- التقويم.
- الوجود.

هذه الأهداف سيتم مناقشتها في الفصل السادس، لكننا عرضناها هنا لتبيان موقعها داخل إطار نظرية المراجعة، فهي تخدم كحلقة وصل بين معايير المراجعة واجراءاتها، أو هي الوسيلة التي تتحول من خلالها معايير المراجعة إلى إجراءات.

اجراءات المراجعة Auditing Procedures

تعكس الاجراءات تصرفات وممارسات محددة يجب آدائها لتحقيق النشاط وتنفيذه، فهي تختلف عن معايير المراجعة في كونها ترتبط بالتصرفات أو السلوك الواجب آدائه، في حين أن المعايير تمثل أهداف نوعية أو كيفية (Qualitative Goals) يجب استيفائها، هذه الاجراءات سيتم تلخيصها في برنامج المراجعة، كما أنها تمثل الخطوات اللازمة لتحقيق الأهداف على أية حال، ومن ثم فان الاجراءات ـ كما أوضحنا من قبل ـ يتم تحديدها لمقابلة وتحقيق أهداف المراجعة المحددة.

معايير المراجعة Auditing Standards

نحدد ونناقش ـ باختصار ـ هنا معايير المراجعة، والتي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، والتي تنقسم الى مجموعات ثلاث، معايير عامة وأخرى تتعلق بالعمل الميداني وثالثة تتعلق بإعداد التقرير.

المعايير العامة General Standards

تهتم المعايير العامة بالتأهيل والصفات الشخصية للمراجع وعلاقتها بجودة ونوعية الأداء المطلوب، ومن ثم فانه يجب على المراجع قبل التعاقد على مهمة المراجعة أن يقرر ما اذا كانت هذه المعايير يمكن تحقيقها، واستيفائها عند آداء هذه

المهمة، على أية حال فقد تبنى مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي معايير عامة ثلاثة هي:

١ - يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم قدراً كافياً من التأهيل العملي والعلمي كمراجعين..

٢ - يجب أن يكون لدى المراجع اتجاه فكري وعقلي محايد ومستقل في كل الأمور المتعلقة بعملية الفحص والمراجعة.

٣ - يجب أن يبذل المراجع العناية المهنية الواجبة والمعقولة عند اداءه لمهمة الفحص واعداد التقرير.

التأهيل العلمي والعملي (Technical Training & Proficiency) : لكي يتم الفحص والمراجعة بدرجة مقبولة وملائمة فان المراجع يجب أن يتوافر لديه كل من التعليم والخبرة، وينال المراجع تعليمه من خلال برامج جيدة ورسمية منظمة في المحاسبة والمراجعة، ولكون المبادىء المحاسبية المتعارف عليها تمثل المعيار الذي يطبقه ويستخدمه المراجع في تقرير ما اذا كانت القوائم المالية للعميل قد عرضت بشكل صادق وعادل، فانه لا يمكن أن يكون هذا الشخص مراجعاً ماهراً وبارعاً قبل أن يكون محاسباً ماهراً وبارعاً، أكثر من هذا فانه لكون المعرفة في مجال المحاسبة والمراجعة ـ وكأى فرع آخر من فروع المعرفة ـ دائمة التطور والتغير، فانه يكون من الضروري تحديث برامج التعليم الرسمية للمراجعين دورياً من خلال ما يعرف ببرامج ومقررات التعليم المهني المستمر (Continuing Professional Education Courses)، ولهذا السبب فان كثير من شركات المراجعة القانونية بالولايات المتحدة الأمريكية تتبع سياسة واجراءات معينة تتعلق أو بالأحرى تهدف الى التطوير المهني للعاملين بها من محاسبين قانونيين.

ومما لا شك فيه أن كافة اجراءات المراجعة تتطلب قدراً من الحكم الشخصي، ومن ثم فانه بغض النظر عن قدر التعلم الرسمي الذي حصل عليه المراجع، فانه لن يكون كافياً وحده كأساس لابداء رأيه، ولهذا فان هذا التعليم الرسمي والمنهجي يجب أن يدعمه خبرة كافية، وذلك بالشكل الذي يمكن المراجع من اجراء ما يلزم من تقديرات حكمية وشخصية عند أداء مهمة المراجعة، ومن ثم فان المراجعين عند كافة المستويات يجب أن ينالوا قدراً من التدريب كافياً ومناسباً للمستوى الذي يعملون عنده، وبحيث يزيد هذا التدريب كلما زاد هذا

المستوى، وبالطبع فان هذه الضرورة الملحة للتعليم والتدريب انما تعتمد على «فرض التزامات المهنة»، فضلاً عن مسؤولية المراجع تجاه المجتمع والعميل، ومن ثم فلو لم يتوفر لدى المراجع القدرة الفنية العلمية في معالجة أو التعامل مع مشكلة معينة من مشاكل المراجعة فانه يجب عليه (١) الحصول على الخبرة والمهارة اللازمة اذا ما كان الوقت يسمح، (٢) احالة المهمة الى مراجع أكثر خبرة ودارية، أو (٣) يرفض المهمة.

الاتجاه العقلي المحايد (Independent Mental Attitude) : أما المعيار الثاني من المعايير العامة للمراجعة فانه يتطلب من المراجع التمسك باستقلاله وحيدته، وذلك حتى يتمكن من آداء مهمته بموضوعيه ودون تحيز، فهذا الاستقلال يمثل حجر الأساس أو الزاوية بالنسبة لمهنة المراجعة، ومن ثم فانه يجب تأكيد هذا المعيار في برامج تدريب المراجعين فضلاً عن تأكيده عند الاشراف ومتابعة اداء مهمة المراجعة، فتبرير المنفعة الاقتصادية والاجتماعية لتقرير المراجعة (كمنتج مادي وأساسي للمراجعة) انما يعتمد على كونه يتضمن رأى غير متحيز عن المعلومات المحاسبية، أي أن رأي المراجع يكون لا قيمة له اجتماعياً أو اقتصادياً اذا كان المراجع غير مستقلاً عن عميله.

ولهذا فان استقلال المراجع يكون من الأهمية بمكان كمفهوم من المفاهيم التي تعتمد عليها نظرية المراجعة، كما أنه ينتج من فرضين من فروض المراجعة هما (١) لا يوجد بالضرورة تعارض في المصالح بين المراجع والعميل، (٢) ان المراجع يمارس مهمته كمراجع فقط على وجه القصر، وبالطبع فان الفرض الأول انما يعني أنه لكون هناك احتمال بوجود تعارض في المصالح بين الادارة والقوائم المالية المعدة بشكل صادق وعادل والتي تمثل موضع اهتمام المراجع، فانه من الضروري أن يتوافر للشخص الذي يفحص هذه القوائم ويراجعها هذا القدر من الاستقلال والحيدة، وبحيث لا يكون له علاقة بالادارة أو الوحدة الاقتصادية موضع المراجعة يمكن أن تسبب له مكاسب من تلك القوائم المالية غير المعدة بشكل عادل وصادق. أما الفرض الثاني فانه يعني أنه عند تأدية المراجع للخدمات الأخرى بخلاف المراجعة (خدمات الاستشارات الادارية والخدمات الضريبية... الخ) فانها يجب أن تأخذ دوراً ثانوياً في الأهمية بالنسبة لمسئولية المراجعة، فالمراجع يجب أن يكون ـ في سلوكه ومظهره ـ ذلك الشخص الذي يمارس مسئولية

المراجعة، فالمراجع يجب أن يكون ـ في سلوكه ومظهره ـ ذلك الشخص الذي يمارس مسئولية وأحكاماً مستقلة خلال الخطوات التالية:

١ ـ كتابة برنامج المراجعة.
٢ ـ جمع أدلة اثبات المراجعة.
٣ ـ كتابة تقرير المراجعة.

وعلى الرغم من أن العاملين لدى العميل (بما في ذلك المراجعين الداخليين) قد يساعدون المراجع في جمع أدلة الاثبات، فان أي مهمة من مهام المراجعة تتطلب ممارسة حكم وتقدير مهني يجب أن لا تترك أو تفوض للغير.

واستقلال المراجعين يجب أن يكون استقلالاً في الحقيقة والمظهر (In Fact & Appearance)، أي أنه يجب أن يكون مستقلاً شكلاً وموضوعاً، و «الاستقلال في الحقيقة» هي الأمانة الفكرية أو العقلية، وهنا نجد أن المراجع قد يكون ـ في بعض الحالات ـ الشخص الوحيد الذي يتوافر له هذا الاستقلال الفكري أو الذهني، كما أن المراجع يجب ـ بالاضافة إلى كونه مستقلاً فكرياً وذهنياً ـ أن يبدو للآخرين مستقلاً كذلك، ولهذا فانه يجب أن يكون متحرراً من أية التزامات أو مصالح مع العميل أو ادارته أو ملاك المنشأة، فعلى سبيل المثال نجد أنه على الرغم من أن المراجع قد يكون غير متحيز ذهنياً وفكرياً في علاقته بالعميل، الا أن الطرف الثالث قد يعتقد عكس هذا اذا ما كان المراجع يملك بعض الأسهم بشركة العميل، ومن هنا فان الاستقلال يكون من الأهمية بمكان للاحتفاظ بثقة الجمهور في مهنة المراجعة، ولهذا فقد تضمنه دليل الممارسة المهنية الصادر عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، فضلاً عن نشرة معايير رقابة جودة الأداء رقم (١) نظام رقابة جودة الأداء لشركات ومكاتب المراجعة القانونية)، والتي تمثل المرشد لمساعدة شركات ومكاتب المراجعة في المحافظة على هذا الاستقلال في المظهر.

العناية المهنية الواجبة (Due Professional Care) : يتطلب المعيار الثالث من المعايير العامة للمراجعة من المراجع بذلك العناية المهنية الواجبة عند ممارسة عملية الفحص والمراجعة، ويتعلق مفهوم العناية المهنية الواجبة ـ والذي يعتمد على فرض التزمات المهنة قبل الطرف الثالث ـ بماذا يجب أن يعمله المراجع وكيفية آداء هذا العمل، فكل فرد يقدم خدمات للمجتمع يجب أن يتحمل مسئولية آداء مهمته كمهنى وبنفس درجة المهارة العادية المتوافرة بشكل عام لدى غيره في نفس

المجال. . . وازاء ذلك فان مفهوم بذل العناية المهنية الواجبة انما يفرض مستوى من مسئولية الآداء يجب تحقيقه بواسطة كل الأشخاص المعنيين بتحقيق معايير العمل الميداني واعداد التقرير. فالمراجع - على سبيل المثال - يجب أن يبذل العناية المهنية الواجبة في التحقق من أن دليل الاثبات كاف ومناسب لتدعيم وتأييد تقرير المراجعة.

هذا من ناحية أما الأخرى فان مفهوم العناية المهنية الواجبة يعترف أن المراجع - وكأى انسان آخر - معرض للخطأ في التقدير والحكم، وهذه الأنواع من الأخطاء تحدث في كل المهن، فالمراجع يؤدي خدمته بكل اخلاص وأمانة ولكنه قطعاً ليس معصوماً من الخطأ، فهو مسئول أمام العميل وأمام الطرف الثالث عن الاهمال وعدم الاخلاص والأمانة، وهذا ما أكدته العديد من القضايا التي طرحت أمام القضاء.

معايير العمل الميداني Field Work Standards

تتمثل معايير العمل الميداني في الاشادات اللازمة لعملية جمع أدلة الاثبات الفعلية، وتنحصر هذه المعايير التي تحكم العمل الميداني في ثلاثة معايير هي

١ - يجب تخطيط مهمة المراجعة بشكل مناسب وكاف، فضلاً عن توافر اشراف دقيق على أعمال المساعدين.

٢ - يجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية الموجودة بدقة، وذلك لتقرير مدى الاعتماد عليها، ومن ثم تحديد المدى المناسب للاختبارات اللازمة، والتي ستتقيد بها اجراءات المراجعة. .

٣ - ضرورة الحصول على قدر كاف من أدلة الاثبات من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات. . . وغير ذلك، وذلك كله لتوفير أساس قياس معقول لابداء الرأي فيما سيتعلق بالقوائم المالية موضع الفحص والمراجعة.

الاشراف والتخطيط المناسب (Adequate Planning & Supervision): يعتمد معيار الاشراف والتخطيط المناسب على مفهوم العناية المهنية الواجبة، فلغرض بذل عناية مهنية معقولة ومناسبة في آداء مهمة المراجعة فان الأمر يتطلب ضرورة قبول مهمة المراجعة والتعاقد عليها في وقت ملائم، فضلاً عن التخطيط المناسب

والكافي لاجراءات المراجعة الفعلية، والتعيين والاشراف المناسب على مساعدين المراجع أثناء القيام بمهمة المراجعة.

وفيما يتعلق بقبول المهمة فاننا نجد أنه من المفضل أن يتم تعيين المراجع في وقت مبكر قبل نهاية السنة المالية للعميل، ذلك لأن عناصر هامة من العمل الميداني يجب آدائها قبل تاريخ أعداد الميزانيا (خلال السنة المالية للعميل)، وبالشكل الذي يمكن المراجع من أن يكون أكثر كفاءة، فالتخطيط يجب أن يشمل اجراءات الفحص التحليلي التمهيدي اللازم للمساعدة على تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة والتي تتطلب اهتماماً أكثر خلال عمل المراجعة النهائية، الذي يتم في أو بعد آخر السنة المالية، كما أن الدراسة والتقييم المبدئي للرقابة الداخلية يمثل أمراً هاماً ومفيداً، فهذه الاجراءات تمكن من تحديد مناطق الضعف في نظام الرقابة الداخلية، والتي ستتطلب مزيداً من الاختبارات وتوسيع نطاق الفحص للأرصدة الناتجة عن النظام في هذه الحالة.

وبالطبع فان تخطيط مهمة المراجعة سيتضمن تحديد الاستراتيجية الشاملة للمهمة المتوقعة فضلاً عن نطاق الفحص، أما الاشراف فانه يتضمن توجيه المساعدين القائمين على تنفيذ وتحقيق أهداف الفحص، وتحديد ما اذا كانت هذه الأهداف قد تحققت في نهاية العمل الميداني أم لا.

تقييم نظام الرقابة الداخلية **(Evaluating the System of Internal Control)**: أما المعيار الثاني من معايير العمل الميداني فانه يتعلق بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للعميل، وتتمثل أهمية هذه الخطوة في انها تساعد المراجع على تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات المراجعة لارصدة القوائم المالية. وبالطبع فان الغرض الذي يفسر هذا انما يتمثل في أن نظام الرقابة الداخلية الجيد انما ينتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها، فلكون معظم أرصدة القوائم المالية ـ لعملاء المراجعة الكبار ـ تكون نتيجة لآلاف العمليات المالية، فانه يكون من غير الممكن أو غير الاقتصادي مراجعة كافة هذه العمليات المالية مائة في المائة، ومن ثم فان المراجع يجب أن يعتمد على أسلوب العينات الاحصائية، وبالطبع فان استخدام أسلوب العينات الاحصائية يجعل هناك دائماً مخاطره أو احتمال عدم اكتشاف التحريف والتغير في القوائم المالية من قبل المراجع، ولهذا فان نشرة معايير المراجعة رقم (١) قد حددت ووصفت هذه المخاطرة كالآتي:

يجب أن نؤكد أن الخطر الأساسي والذي يتطلب حماية المراجع والذين يعتمدون على رأيه بشكل مناسب ـ يتكون من خطرين منفصلين، الأول يتمثل في الأخطاء الجوهرية التي يمكن أن تحدث أثناء وخلال العملية المحاسبية التي تنتج عنها القوائم المالية، أما الخطر الثاني فانه يتمثل في أية أخطاء جوهرية لا يمكن اكتشافها من خلال فحص المراجع. وبالطبع فان المراجع يمكنه الاعتماد على نظم الرقابة الداخلية في تخفيض النوع الأول من الخطرين الموضحين أعلاه، ذلك لأنه يمكن القول بأن هناك علاقة عكسية بين جودة نظام الرقابة الداخلية وحجم الخطأ الجوهري الذي يمكن أن ينتج عن النظام. هذا وقد حددت نشرة معايير المراجعة رقم (١) الخطأ الجوهري بأنه:

الحالة التي يعتقد معها المراجع بأن (١) الاجراءات المحددة أو (٢) درجة الالتزام بها لم تخفض الخطر ـ الى أدنى مستوى نسبي ـ بأن الأخطاء والمخالفات الجوهرية بالقوائم المالية موضع المراجعة ستكتشف بواسطة العاملين في الوقت المناسب وأثناء تأديتهم للعمل العادي المحدد لهم.

كفاية وصلاحية أدلة الاثبات (Sufficient Competent Evidence): أما المعيار الثالث من معايير العمل الميداني فانه يتطلب ـ من المراجع ضرورة جمع أدلة الاثبات الكافية والتي تمثل أساساً معقولاً لابداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية، ويمثل مفهوم دليل الاثبات حجر الأساس لعملية المراجعة كما أنه يساند ويدعم كافة معايير العمل الميداني، فكافة القرارات التي يصل اليها المراجع تكون مبررة فقط إذا ما كان يدعمها دليل اثبات معقول وملائم، أي أن أدلة الاثبات توفر الأساس المنطقي والرشيد لاحكام وتقديرات المراجع حول عدالة وصدق عرض المعلومات المالية، كما أن المراجع يستخدم نتائج دراسته لنظام الرقابة الداخلية في تحديد مقدار أدلة الاثبات الواجب الحصول عليها لتدعيم وتأكيد أرصدة القوائم المالية.

هذا ويعتمد مفهوم أدلة الاثبات على فرض القابلية للمراجعة والتحقق (Verifiability)، فما لم تكن البيانات المالية قابلة للتحقق والمراجعة فان عملية المراجعة لا يكون لوجودها معنى أو سبب، ومن ثم فان فرض أن المراجع يحاول أن يفحص أو يختبر يجب أن يدعمها «كفاية أدلة الاثبات».

هذا وتأخذ أدلة الاثبات عدة أشكال أو صور، كالملاحظة المادية،

والعمليات الحسابية والمعلومات التي يقدمها الطرف الثالث، والمستندات، واقرارات رجال الادارة، واجراءات الرقابة الداخلية الجيدة. وكما أوضحنا من قبل فان المراجع يجب أن يقيم جودة ونوعية (صلاحية) هذه الأدلة شأنها شأن كميتها، فكلاهما يساعد على الاقتناع بالدليل، على أية حال فاننا سوف نتعرض لهذه الأدلة بالشرح التفصيلي عند تناول اجراءات المراجعة في موضع لاحق من هذا المرجع.

وكما اتضح أعلاه فان الاقتناع بأدلة الاثبات انما يعتمد على كميتها فضلاً عن نوعيتها وجودتها، فالأدلة أولاً يجب أن تكون كافية (Sufficient) ونعني بالكفاية أن تكون كمية الأدلة المعقولة متاحة لتدعيم وتأكيد رأي المراجع، ولأن أساليب العينات تستخدم غالباً لتحديد وجمع الأدلة، فان العينة يجب أن تكون كبيرة بدرجة تكفي لتقديم أساس معقول لتكوين رأي المراجع، لكننا يجب أن نلاحظ أن مفهوم التحقق والتأكيد المعقول (Reasonable Assurance) انما ينص على أن تكاليف المراجعة يجب أن لا تتجاوز المنافع المتوقعة منها، فلو أن عينة المراجعة كانت كبيرة جداً فان المراجع سيمارس - في هذه الحالة - مراجعة أكثر من اللازم (Overauditing)، كما أن تكاليف المراجعة ستكون أكبر من تكاليف منافسيه في السوق، وبالطبع فان تحميل العميل بتكاليف المراجعة بأكثر من اللازم ستجعله غير راض عن خدمات المراجع، وبالتالي فانه من المحتمل أن يبحث عن مراجع أكثر كفاءة لمراجعة شركته، كما أن المراجع الذي يستمر في اتباع هذه الممارسة حتماً سيخرج نفسه يوماً ما من المهنة، هذا من ناحية أما الأخرى فان كون حجم العينة أصغر من أن يكفي لتدعيم وتأكيد رأى المراجع له أيضاً مخاطرة الممثلة في احتمال ابداء رأي غير صحيح أو مبرر، مما يحمله تكاليف تقاضي محتملة نتيجة اهماله كان في غنى عنها.

أما الخاصية الثانية لأدلة الاثبات فهي خاصية النوعية أو الصلاحية (Competency)بمعنى أن دليل الاثبات يجب أن يكون ذو جودة وصلاحية ملائمة، وحتى يتوافر لدليل الاثبات هذه الخاصية فانه يجب أن يكون مناسب (Relevan)وفعال (Vailid)، وفعالية الدليل انما تعتمد على موضوعيته فضلاً عن خلوه من التحيز الشخصي وقابليته للقياس الكمى، وبالطبع فان اتصاف الدليل بكل هذه الخصائص انما يوفر للمراجع كثيراً مما يحتاجه لاجراء أحكامه وتقديراته فيما يتعلق بعدالة وصدق المعلومات المالية. ولهذا فان كمية صغيرة من الأدلة ذات

الجودة والصلاحية العالية تكون أكثر اقناعاً من كمية أكبر من الأدلة تكون ذات جودة وصلاحية منخفضة.

كما أن هناك فرض آخر يتعلق بعملية جمع أدلة الاثبات، وهو أن ما حدث في الماضي سوف يحدث في المستقبل، ما لم يتضح لنا العكس، وهذا معناه أن المراجع يمكنه أن يستفيد من خبرته مع الشركة أثناء مراجعته لها، وهذا الفرض يعتمد الى حد كبير على ما تعارفنا عليه باسم استمرارية الوحدة (Going Concern)السابق ذكره في هذا الفصل، ولهذا فان المراجع سيستخدم خبرته مع الشركة في تقييم افصاحها عن مخصصات الحسابات المشكوك فيها والمخزون المتقادم وتقدير الاعمار الانتاجية للأصول، فضلاً عن هذا فلو كان نظام الرقابة الداخلية في الأعوام السابقة خالياً من نقاط ضعف، كما أنه لا يوجد ما يدل على أن هذا النظام أو الافراد قد تغيروا في الفترة الحالية، فيصبح للمراجع أن يفترض سلامة وجودة نظام الرقابة تحت الفحص، لكن هذا التوقع أو الافتراض قد يتغير - بطبيعة الحال - اذا ما بدأ اختباراته خلال الفترة الحالية.

معايير اعداد التقرير Reporting Standards

قدمنا من قبل أن تقرير المراجعة يمثل المنتج المادي الأساسي للمراجعة، فهو يمثل المعلومات المبلغة من المراجع لأغلب المستخدمين، ومن ثم فانه يكون من المهم توفير كافة المعلومات اللازمة بهذا التقرير بقدر الامكان، كما أنه يجب أيضاً يكون واضحاً ومختصراً بالاضافة الى كونه متطابقاً مع النموذج الذي يتبع عادة بمهنة المراجعة. وتحقيقاً لذلك فقد حدد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أربعة معايير تحكم أعداد تقرير المراجعة.. هي:

١ - يجب أن يوضح التقرير ما اذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقاً لمبادىء المحاسبة المتعارف عليها.

٢ - يجب أن يوضح التقرير ما اذا كانت هذه المباىء قد طبقت خلال الفترة الحالية بنفس طريقة تطبيقها خلال الفترة السابقة.

٣ - تعبر القوائم المالية بشكل كاف ومناسب عن ما تتضمنه من معلومات ما لم يشير التقرير الى خلاف ذلك.

٤ - يجب أن يتضمن التقرير رأى المراجع عن القوائم المالية كوحدة واحدة، أو قد يمتنع المراجع عن ابداء الرأي، وفي هذه الحالة فان التقرير يجب أن يتضمن أسباب ذلك. وفي كل الأحوال التي يرتبط اسم المراجع بالقوائم المالية فان التقرير يجب أن يوضح خصائص فحص المراجع ودرجة المسئولية التي يتحملها.

وتعتمد هذه المعايير على فرض أن «العرض الصادق والعادل للقوائم المالية انما يعنى ضمنياً استخدام مبادىء المحاسبة المتعارف عليها»، كما يتجسد في مفهوم «العرض الصادق والعادل» مفاهيم أخرى «كالافصاح المناسب» و «التزامات المراجعة»، ويعني الافصاح المناسب صدق وأمانة القوائم المالية في تصوير حقيقة الموارد المالية للمنشأ فضلاً عن التزاماتها في لحظة زمنية معينة، والتغييرات في هذه الموارد وتلك الالتزامات خلال فترة زمنية، أما التزامات المراجعة فتعني أمانة واخلاص (أو العناية المهنية الواجبة) في تحمل مسئولية الحكم على الافصاح المناسب للبيانات المالية.

وتستخدم عبارة «العرض الصادق والعادل» لتعكس مطابقة البيانات الاقتصادية للحقيقة الاقتصادية، وقد أوضحت بحوث ماضية أن بعضاً من مستخدمي القوائم المالية لم يفهموا هذه العبارة على حقيقتها، فقد فسروا هذه العبارة على أنها تصديق من المراجع بخلو القوائم المالية من كل الأخطاء، وأن هذه القوائم دقيقة مائة بالمائة في تصوير الحقيقة الاقتصادية، وهو لا شك تفسير غير دقيق للعبارة، التي يجب أن تفسر على أن المبادىء المحاسبية المتعارف عليها الأكثر ملائمة قد استخدمت، وأنه في رأى المراجع أن الحقيقة الاقتصادية (داخل القيود والحدود المفروضة بواسطة مبادىء المحاسبة المتعارف عليها) قد تم تقريبها بشكل معقول

اعداد القوائم طبقاً للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها (Statements in Accordance.. With GAAP): يتطلب أول معايير اعداد التقرير ضرورة تبيان التقرير ما اذا كانت القوائم المالية قد عرضت طبقاً للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها، وهو ما يعني ضمنياً أن المبادىء المحاسبية المتعارف عليها تمثل معياراً يقاس عليه أو يحكم به على صدق وعدالة عرض هذه القوائم المالية، وذلك اذا ما كانت القوائم المالية تصور المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها، لكن قد يحدث في بعض

الأحيان أن تعرض القوائم المالية معلومات أخرى، كالتدفق النقدي والأصول والخصوم الناتجة من العمليات النقدية، وهنا نجد أن هناك أربعة أسس شاملة ومقبولة أخرى بخلاف المبادىء المحاسبية المتعارف عليها قد يستخدمها المراجع كمعيار للحكم على صدق وعدالة عرض القوائم المالية، هذه الأسس الأربعة قد ناقشتها نشرة معايير المراجعة رقم (١٤). وبالتالي فانه ما لم تستخدم مبادىء المحاسبة المتعارف عليها أو أسس المحاسبة الشاملة فان القوائم المالية تعتبر غير صادقة وعادلة، وذلك الا اذا أثبت المراجع أن الالتزام بأحد هذه الأسس المحاسبية يمكن أن يترتب عليها معلومات مضللة.

ثبات تطبيق المبادىء المحاسبية المتعارف عليها (Consistent observation of.. GAAP): أما المعيار الثاني من معايير اعداد التقارير فانه يتطلب ضرورة تبيان تقرير المراجعة ما اذا كانت المبادىء المحاسبية تطبق بشكل ثابت ومتسق، وبالطبع فان الاشارة الى هذا الثبات والاتساق في تطبيق المبادىء المحاسبية المتعارف عليها بالتقرير انما يهدف الى: (أ) التأكيد على أن المقدرة على المقارنة بين القوائم المالية للفترات المتتالية لا تتأثر بشكل جوهري بالتغيرات في تطبيق المبادىء أو الطرق المحاسبية، أو (ب) لو حدث وتأثرت هذه المقدرة على المقارنة بشكل جوهري بمثل هذه التغيرات فان هذا سيتطلب تعديل ملائم في تقرير المراجعة.

الافصاح المناسب (Adequate Disclosure): كما أن المعيار الثالث من معايير اعداد التقرير يتطلب ضرورة افصاح المراجع بقرير المراجعة عن أية معلومات مالية تعد ضرورية لصدق وعدالة العرض، وذلك اذا ما كانت هذه المعلومات أغفلت أو حذفت من صلب القوائم أو الملاحظات الملحقة بها بواسطة معديها، أي أن الافصاح المناسب للقوائم المالية مفترض، ما لم يشير تقرير المراجعة الى خلاف هذا، ومن ثم فعندما يرى قارىء القوائم المالية تقرير مراجعة غير متحفظ، فان هذا معناه أن المراجع قد وصل الى قناعة بأنه لا حاجة الى افصاح أكثر لصدق وعدالة عرض القوائم المالية.

هذا ولعله من المفيد أن نكرر مرة أخرى أن مسئولية اعداد القوائم المالية - بما في ذلك الملاحظات الملحقة بها - تقع على العميل، ومن ثم فعلى الرغم من أن المراجع قد يوصى باجراء تغيير ما في هذه القوائم، فان القرار النهائي حول المعلومات التي يجب أو لا يجب أن تتضمنها هذه القوائم لا يزال قرار العميل،

ولهذا فلو فرض أن المراجع قد انتهى الى أن افصاح هذه القوائم المالية غير كاف أو أنها لا تتطابق مع المبادىء المحاسبية المتعارف عليها، فليس لديه الصلاحية لاجبار العميل على تعديل القوائم لتعكس هذا الافصاح المناسب، ومع هذا فان المراجع يستطيع التحكم في محتوى تقرير المراجعة، ومن ثم فعليه مسئولية تضمينه الافصاح الضروري في أي وقت تتجاهل القوائم المالية للعميل هذا الافصاح أو تتضمن افصاح غير دقيق.

التعبير عن الرأى (Expression of Opinion): وأخيراً فان المعيار الرابع من معايير اعداد التقرير يعد أكثر المعايير تعقيداً، كما أنه أصعبها منالاً، فهو يتضمن ثلاثة عبارات هامة، سوف نهتم بتناولها فرادى بالتحليل والمناقشة.. فيما يلي:

«يجب أن يتضمن التقرير رأى المراجع فيما يتعلق بالقوائم المالية، كوحدة واحدة، وأن المراجع قد يمتنع كلية عن ابداء هذا الرأى».

فعندما يأخذ المحاسب القانوني على عاتقه مراجعة مجموعة من القوائم، المالية فانه يجب عليه دائماً اما ابداء نوع معين من الآراء (غير متحفظ، أو متحفظ، أو سلبي) أو الامتناع عن ابداء الرأى بخصوص هذه القوائم المالية كوحدة واحدة. وطبقاً لنشرة معايير المراجعة رقم (١٥) فانه يقصد «بالقوائم المالية كوحدة واحدة» مجموعة القوائم المالية للفترة الحالية شأنها شأن مجموعة القوائم المالية لفترة أو أكثر سابقة والتي تقدم لغرض المقارنة.

«وفي حالة الامتناع عن ابداء الرأى يجب أن يوضح المراجع أسباب امتناعه».

ومن ضمن أسباب الامتناع عن ابداء الرأى ما يلي:

* تحديد وتقييد النطاق بشكل يؤثر جوهرياً على مدى فحص المراجع (لو حدث أن كان هذا التقييد جوهرياً، فان المراجع قد يصل الى قناعة بعدم ابداء رأيه، نظراً لعدم استطاعته فحص ومراجعة القوائم المالية بكفاية).
* عدم التأكد الذي يمكن أن يؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية كوحدة واحدة، (هذه الحالة قد تجعل المراجع يقرر أن ابداء رأى متحفظ لا يعد مناسباً بسبب عدم التأكيد).

* عدم الاستقلال عن العميل (بالطبع فانه لا يكون هناك رأي يعتد به في هذه الحالة).

وفي كل حالة من هذه الحالات الموضحة أعلاه يجب على المراجع أن يوضح سبب امتناعه عن ابداء الرأي، مع الأخذ في الاعتبار أنه بالنسبة للحالة الأولى والثانية فان فقرة الايضاح ستوضح أسباب الامتناع عن ابداء الرأي، أما بالنسبة للحالة الثالثة فان المراجع سيوضح أسباب امتناعه عن ابداء الرأي في تقرير من فقرة واحدة، وكما سنوضح بالتفصيل في الفصل الثاني من هذا المرجع.

«في كل الأحوال التي يرتبط فيها اسم المراجع بالقوائم المالية فان تقرير المراجعة يجب أن يتضمن خصائص فحص المراجع، ودرجة المسئولية التي يتحملها».

وقد عرفت نشرة معايير المراجعة رقم (٢٦) لفظ «يرتبط» بأنها: (١) عندما يوافق المراجع على استخدام اسمه بالتقرير أو المستندات أو الاتصالات أو التبليغات المكتوبة التي تتضمن القوائم المالية، أو (٢) اعداد المراجع القوائم المالية للعميل أو المساعدة في اعدادها وسواء ألحق اسمه بها أو لم يلحق.

هذا ويلاحظ أنه يمكن أن يرتبط اسم المراجع أما بقوائم تمت مراجعتها أو لم يتراجع، وتعد القوائم المالية مراجعة، اذا ما طبق المراجع اجراءات مراجعة كافية لابداء رأي المراجع، والا فان القوائم تعد غير مراجعة، وفي كل الحالتين فان معايير المراجعة تتطلب ضرورة الافصاح بشكل واضح عن العمل أو المهمة التي قام بها المراجع، فضلاً عن مسئوليته ازاء هذه القوائم المالية، وبالطبع فلو أن القوائم غير مراجعة فيجب على المراجع أن يوضح هذه الحقيقة فضلاً عن أسباب امتناعه عن ابداء رأيه بخصوص صدق وعدالة عرضها، أما اذا كانت القوائم مراجعة فان عليه أن يوضح هذه الحقيقة فضلاً عن ابداء رأيه بخصوصها، هذا الرأى الذي يتوقف في طبيعته على نطاق مهمة المراجعة ونتائج الفحص والمراجعة.

ملحق ١ ـ أ

نتائج وتوصيات لجنة مسئوليات المراجع

Conclusion & Recommendations of the Commission on Auditors' Responsibilities

شكلت مهنة المحاسبة لجنة مسئوليات المراجع عام ١٩٧٤ م لتكون مهمتها:

«اعداد النتائج والتوصيات المتعلقة بمسئولية المراجع المستقل، كما أنها معينة أساساً بدراسة ما اذا كان هناك اختلاف بين احتياجات الطرف الثالث وما يمكن ويجب على المراجع أن يحققه، وإذا وجد هذا الاختلاف فكيف يمكن تصفيته وازالته».

وقد أصدرت اللجنة النتائج والتوصيات التي انتهت اليها في عام ١٩٧٨، وفيما يلي نقدم بعض هذه النتائج المتعلقة بدور المراجع تجاه المجتمع:

١ ـ يتوقع مستخدمي القوائم المالية من المراجع المعرفة والالمام الكافي بشئون الشركة ونظم ادارتها، فضلاً عن بذل الجهد لتحسين نوعية ومدى الافصاح المالي.

٢ ـ يتوقع مستخدمي القوائم المالية اهتمام المراجع بامكانية وقوع كل من الغش والسلوك غير القانوني للادارة.

٣ ـ تمثل المراجعة الحيادية ضرورة بسبب احتمال وجود تعارض بين ادارة المنشأة ومستخدمي قوائمها المالية، فمستخدمي القوائم المالية يحتاجون الى تبيان ما اذا كانت الادارة قد أفت بمسئولياتها بانشاء نظام يضمن حماية أصول المنشأة فضلاً عن تقديم المعلومات المالية طبقاً للمعايير، وبالطبع فان المراجعة توفر تأكيداً معقولاً بأن الادارة قد أوفت بمسئولياتها.

٤ ـ تمثل القوائم المالية المراجعة وسيلة لتوفير المعلومات الصحيحة لسوق رأس المال، وبالتالي فهي تساعد على تحقيق كفاءته، وذلك لكونها تحول دون نشر المعلومات غير الصحيحة وانتشارها بأسواق المال.

٥ ـ ان ادراك الادارة والعاملين بأن القوائم المالية سيتم مراجعتها، سيكون هذا من شأنه التأثير عليه وجعلهم يتخذون سلوكاً أكثر قبولاً والتزاماً.

٦ ـ اذا كانت المبادىء المحاسبية المقبولة تمثل ضوابط وانماط فان القوائم المالية يجب أن تتقيد بهذه الضوابط وتلك الانماط.

٧ ـ تقع المسئولية المباشرة المتعلقة بالقوائم المالية على عاتق الادارة، أما مسئولية المراجع فانها تتمثل في مراجعة المعلومات وابداء الرأى بخصوصها، الا أن هناك اقتراحات حديثة تنادي بتحميل المراجع بكل المسئولية ـ أو على الأقل الجانب الأساسي والجوهري فيها ـ المتعلقة بتحديد المزاعم أو النتائج المالية للوحدة الاقتصادية، الا أن العلاقة الحالية تعد جيدة، ومن ثم فانها يجب أن تبقى في شكلها الحالي دون تغيير.

٨ ـ أما فيما يتعلق بمسئولية المراجع عن اكتشاف الغش والاحتيال، فقد أوضحت اللجنة أن المراجع يجب أن يكون مهتماً بنظم الرقابة والمقاييس الأخرى المصممة لمنع هذا الغش أو الاحتيال، كما انتهت الى أن المراجع من واجبه البحث عن الغش والاحتيال ومن المتوقع أن يكتشفها من خلال بذله العناية والمهارة المهنية المعقولة.

وبالاضافة الى المهارة والعناية المهنية المتعلقة باكتشاف الغش والاحتيال الموضحة في العنصر رقم (٨) السابق، فاننا نعرض التوصيات التالية المقترحة كوسائل لتحسين فعالية المراجع الحيادي في اكتشاف هذا الغش والاحتيال، تلك التوصيات التي تتطلب من المراجع الاحتفاظ بنزعة الشك المهني لديه، وأن يحمي نفسه من التورط في علاقات خاصة مع أفراد ادارة العميل.

* يجب على المراجع اعداد برنامج فعال لفحص تقارير العميل، وهذا يتطلب تقييم المراجع لكل عميل متوقع بعناية قبل قبول المهمة، ولعل منطق هذا يتضح من أن سمعة وأمانة الشركة والقائمين على ادرتها انما يمثل عاملاً هاماً وحاسماً في تقرير ما اذا كان من الممكن مراجعة قوائمها وابداء الرأي بخصوصها.

* يجب على المراجع اتخاذ موقف فوري تجاه أي أمور قد تشجع الادارة على ارتكاب الغش والاحتيال، مثال ذلك الظروف الاقتصادية التي يمكن أن تقود منطقياً الى الرغبة في المغالات في المقدرة الكسبية أو الاقتراضية، أو وجود رأس مال عامل غير كاف، أو الاعتماد على مجموعة قليلة نسبياً من المنتجات أو العملاء أو العمليات، أو النقص في وظائف المراجعة الداخلية الفعالة،

وغـير ذلك من أمـور وظروف يمكن أن تسـاعد أو تشجـع الادارة على اقـتراح المخالفات والغش.

* يجب عـلى المراجـع أن يكون متفهـماً لنشـاط العميـل، وهـذا التفهم يجب أن يشمل المعرفة عن الظروف الاقتصادية ومشاكل الرقابة وما الى ذلك.

* يجب أن يـلاحظ المراجـع تلك الظروف التي تهيىء الفـرص لغش أو احتيـال الادارة.

* يجب على المراجع أن يوسع دراسته لنظم الرقابة لمنع وقوع الغش والاحتيـال، فضلاً عن التقرير عن أية نقاط ضعف بنظام الرقابة الداخلية الى الادارة، مع متابعة الاجراءات الكفيلة لتفادي هذه النقاط من الضعف.

* تواصل المهنة باهتمام التخلص من ما قد يلحق بالمعلومات من غش واحتيال، فضلاً عن الاهتمام بطرق اكتشافها.

* يجب عـلى المراجـع أن يكـون مـدركـاً لنقـاط الضعف المحتملة أو الممكنـة في أساليب المراجعة المستخدمة، مع العناية بتطوير هذه الأساليب باستمرار.

* يجب على كل المراجع والعميـل أن يكون مـدركاً لحـدود أية مهمـة تطلب من المراجع بخلاف المراجعة العادية.

أسئلة وحالات ومشاكل

أولاً : الأسئلة

١ ـ ما علاقة درجة التعقيد في تنظيمات الأعمال بالحاجة الى خدمات المحاسبة؟

٢ ـ ما المبررات الموجودة للاعتراف بالمحاسبة كمهنة؟

٣ ـ ما الفرق بين المحاسبة القانونية والمحاسبة العادية في مجال مهنة المحاسبة؟

٤ ـ ماذا يعني اصطلاح «المراجعة»؟

٥ ـ ما الفرق بين المراجعة الداخلية، والمراجعة المستقلة أو الحيادية؟

٦ ـ لمذا تعد المراجعة المستقلة من الأمور المطلوبة في ظل البيئة الاقتصادية للوقت الحاضر؟

٧ ـ ماذا يعمل المحاسب القانوني ـ بصفة عامة ـ لانجاز مراجعة مستقلة؟

٨ ـ ما الوسيلة التي يستخدمها المحاسب القانوني لنشر نتائج فحصة بعد اتمام مراجعته المستقلة للقوائم المالية لشركة ما؟

٩ ـ ما المنظمة المهنية التي تحكم وتنظم ممارسة أعمال المحاسبين القانونيين؟

١٠ ـ ما علاقة مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي بمهنة المراجعة؟

١١ ـ ما علاقة مجلس معايير المحاسبة المالية بمهنة المحاسبة؟

١٢ ـ ما علاقة هيئة تداول الأوراق المالية SEC بالقوائم المالية المنشورة؟

١٣ ـ ما المقصود بمصطلح معايير المراجعة المتعارف عليها؟ وكيف يستخدم في نموذج تقرير المراجعة المختصر؟

١٤ ـ ما علاقة نشرات معايير المراجعة بمعايير المراجعة المتعارف عليها؟

١٥ ـ ما المقصود بمصطلح مبادىء المحاسبة المتعارف عليها؟ وكيف يستخدم في نموذج تقرير المراجعة المختصر؟

١٦ ـ هل دائماً يتولى المراجعون مسئولية ابداء الرأي فيما يتعلق بعدالة وصدق عرض القوائم المالية؟ ناقش.

١٧ ـ يقوم المراجع بابداء الرأي عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية لعميل ما. هل تعني هذه الحقيقة أن القوائم خالية من الخطأ؟ اشرح.

١٨ ـ ما التطور التاريخي في مسئوليات المراجع المتعلقة باكتشاف الأخطاء والمخالفات؟

١٩ ـ ما علاقة الأخطاء والمخالفات بصدق وعدالة عرض القوائم؟

٢٠ ـ ما مسئولية المراجع القانوني عن اكتشاف الغش والمخالفات في ظل معايير المراجعة المتعارف عليها؟

٢١ ـ ما المقصود بمصطلح المخالفات القانونية للعملاء؟ وما مسئولية المراجع نحوها؟

٢٢ ـ ما العلاقات الموجودة بين فروض المراجعة، ومفاهيمها، ومعاييرها وأهدافها، واجراءاتها؟

٢٣ ـ ميز بين اجراءات المراجعة ومعايير المراجعة؟

٢٤ ـ ما الأهداف المرتبطة بالمعايير الثلاثة العامة للمراجعة؟ صف هذه المعايير.

٢٥ ـ كيف يفي مكتب المحاسبة القانونية بمتطلبات المعيار العام في أن الفحص يجب أن يتم بواسطة أشخاص لديهم المهارة الفنية الكافية كمراجعين؟

٢٦ ـ لماذا يعد الاستقلال معياراً هاماً للمراجع؟

٢٧ ـ ما المقصود بمصطلح العناية المهنية الواجبة؟

٢٨ ـ ما معايير العمل الميداني؟ اشرح أهدافها.

٢٩ ـ ما الغلاقة بين المعايير للمراجعة ومعايير العمل الميداني؟

٣٠ ـ ما أهمية أن يكون المراجع مستقلاً في كل من الباطن والظاهر؟

٣١ ـ لماذا يقوم المراجع القانوني بتقييم نظام الرقابة الداخلية للعميل؟ اشرح.

٣٢ ـ كيف يحدد المراجع الأدلة الكافية والصالحة التي يقوم بجمعها لاثبات مسألة ما؟ اشرح.

٣٣ ـ هل يصر المراجع على ايجاد دليل يثبت بما لا يدع مجالاً للشك أن القوائم المالية تم عرضها بطريقة صادقة وعادلة؟ اشرح.

٣٤ ـ ما هي معايير التقرير؟ اشرح أهدافها.

٣٥ ـ ما الظروف التي قد يكون فيها اسم المحاسب مرتبطاً بالقوائم المالية دون أن يبدي فيها رأياً أو يمتنع عن ابداء الرأي فيها؟ اشرح.

٣٦ ـ من هو الشخص الذي يتحمل المسئولية الأولى عن البيانات التي تتضمنها القوائم المالية؟ هل يستطيع المراجع أن يجبر العميل على تغيير بند ما بالقوائم المالية؟ اشرح.

٣٧ ـ كيف يكون تقرير عندما يرفض العميل اجراء تغيير معين بالقوائم المالية يتعلق بصدق وعدالة عرضها؟

ثانياً: الحالات

(١) يعمل «خليل الزياني» مديراً لشركة الزياني الصناعية، وهي شركة صغيرة تقوم بتصنيع مكيفات الهواء. وحتى وقتنا الحاضر فان الشركة ليست في حاجة الى ائتمان بخلاف الحساب المفتوح لشراء المواد الخام، الا أنه مع نمو حجم الأعمال خاصة خلال السنة الأخيرة، فقد بدأ «خليل الزياني» في السعي نحو انشاء حساب ائتمان مع البنك المحلي. ونتيجة لذلك فقد طلب البنك من «خليل الزياني» القوائم المالية المراجعة للشركة والتي تغطي الفترة المالية الحالية لها. وكان رد «خليل الزياني» بأنه لا يرى سبباً لمثل هذا الطلب لأن الشركة لديها فريق ممتاز للمراجعة الداخلية يقوم بمراقبة جميع الأنشطة المحاسبية. ولهذا السبب فانه متأكد بأن القوائم المالية لديه يتم اعدادها بصورة صادقة وعادلة.

المطلوب:

اشرح لخليل الزياني لماذا يصر البنك على المراجعة القانونية للقوائم المالية.

(٢) قام المحاسب القانوني باتمام مراجعته القانونية للقوائم المالية لشركة «الخليج المساهمة» كما قام بتسليم تقرير مراجعة غير متحفظ لأعضاء مجلس ادارة الشركة. ويعتقد «حامد الدوسري» - مدير عام الشركة - أن المراجعة القانونية تعتبر نشاطاً غير منتج لأنها لم تدخل أي تغييرات جوهرية على القوائم المالية ومن ثم فهو يرى أن الاتعاب المدفوعة لمثل هذه المراجعة تمثل لموارد الشركة.

المطلوب:

الرد على تعليقات مدير عام الشركة.

(٣) قام والدك في الوقت الحاضر بشراء مائة سهم من أسهم شركة «الجزيرة» وبصفته أحد مساهمي الشركة فقد استلم التقرير السنوي لها. وقد لاحظ أن مكتب المحاسب القانوني «عبد الله الدخيل وشركاه» هو الذي راجع القوائم المالية للشركة وأبدى رأياً غير متحفظ فيما يتعلق بعدالة وصدق القوائم المالية. وبمناقشة التقرير السنوي معك يرى والدك بأنه طالما أن المحاسب القانوني هو الذي أعد القوائم المالية وقدم رأياً غير متحفظ على هذه القوائم فان استثماره في هذه الشركة يعد استثماراً جيداً.

المطلوب:

الرد على ملاحظات والدك.

(٤) «صالح بشير» أحد رجال الأعمال غير ملماً بمهنة المحاسبة. وقد علم صالح بأن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي هو المنظمة الرئيسية للمحاسبين القانونيين (CPA)، وقد علم أيضاً بأن هذه المنظمة تقوم بوضع معايير المراجعة المتعارف عليها والخاصة بنموذج تقرير المراجعة المختصر والذي انتهى من قراءته. وبمناقشة التقرير معك فقد صرح «صالح بشير» بأنه يفترض أن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA)، يقوم أيضاً بتحديد معايير الممارسات المحاسبية المتعارف عليها، كذلك فانه يشك في جدية معايير المراجعة وكذلك الممارسات المحاسبية المتعارف عليها التي

وضعها مجمع المحاسبين القانونيين، وذلك اذا لم يتم الأخذ في الاعتبار عناصر أخرى في دنيا الأعمال عند وضع مثل هذه المعايير والممارسات.

المطلوب:

الرد على ما أبداه صالح بشير.

(٥) ذهب محاسب قانوني محلي للعمل في ولاية أخرى بالولايات المتحدة الأمريكية ووفقاً لمتطلبات هذه الولاية يجب على المحاسب القانوني أن يشترك فيما لا يقل عن أربعين ساعة كل سنة في تعليم مهني مستمر. ويرى هذا المحاسب أنه طالما يحمل درجة جامعية وأجتاز امتحان المحاسب القانوني (CPA) فلا حاجة اذن لتعليم مهني اضافي.

المطلوب:

الرد على هذا.

(٦) ترغب شركة الفهد في الحصول على قرض معين من البنك الأهلي التجاري، وقد طلب منها هذا البنك تقديم قوائمها المالية المراجعة بواسطة محاسب قانوني. وقد عرض محاسب قانوني يملك أسهم في هذه الشركة أن يقوم بمهمة المراجعة. ويرى هذا المحاسب أنه مدرك بأنه يمكن أن يكون مستقلاً في قيامه بمهمة المراجعة على الرغم من ملكيته لبعض أسهم هذه الشركة. وقد أدى محاسب قانوني آخر بأن المحاسب الأول لا يمكنه الوفاء بمعيار الاستقلال ولذلك لا يجب قبوله هذه المهمة.

المطلوب:

اشرح المبرر من وراء هذا الموقف الذي عبر عنه المحاسب القانوني الثاني.

(٧) أتم محاسب قانوني مراجعته لشركة البطحي، وبعد فترة قصيرة من الزمن اكتشف العميل أن أحد العاملين لديه قد اختلس بعض الأموال أثناء فترة المراجعة. وقد طلب مدير الشركة من المحاسب القانوني أن يشرح أسباب عدم اكتشاف هذه السرقة أثناء المراجعة.

المطلوب:

الرد على طلب العميل.

(٨) طلب المراجع من مدير شركة الخليج أن يحصر له صفقات الطرف ذو الصلة بالمنشأة أثناء السنة. وقد رد مدير الشركة بقوله أنه لا يرى سبباً لاهتمام المراجع بمثل هذه الصفقات فضلاً عن ذلك فان مدير الشركة يرى أنه اذا كانت مثل هذه الصفقات هامة للمراجع فيجب عليه أن يتوقع اكتشافها خلال مراحل فحصة لعمليات الشركة.

المطلوب:

الرد على مدير الشركة.

(٩) بافتراض أن لك صديقاً يدعى «الأمين» وله حصة في أسهم شركة «الجزيرة»، وقد لاحظ «الأمين» في تقرير المراجع عبارة تعني أن القوائم معدة بطريقة صادقة وعادلة. ويرى الأمين أن تفسير هذه العبارة يعني أن القيمة الجارية للأصول والتزامات المبينة في الميزانية العمومية تعادل بالفعل القيمة التي تظهر بها.

المطلوب:

أن تشرح للأمين ما المقصود بعبارة (صدق وعدالة) عرض القوائم المالية في تقرير المراجع.

(١٠) طلب أحد المراجعين من عميل ما أن يفصح عن معلومات تتعلق بالقضايا القانونية المرفوعة على الشركة. وقد رفض العميل الافصاح عن ذلك.

المطلوب:

ما الاجراء الذي يجب أن يتخذه المراجع في هذا الموقف.

(١١) «نايف المرزوق» أحد عملاء المراجعة، يعمل مديراً لشركة النخيل لا يرغب في اتصالك بالمستشار القانوني للشركة نظراً لأنه أخبرك بكل المشاكل القانونية المحيطة بالشركة في الوقت الحاضر، ويرى أن ذلك كافياً لك كمراجع فقط. ولذلك فقد طلب منك ألا تزعج المحامي عند معالجة هذه المسائل.

المطلوب:

الرد على نايف المرزوق.

ثالثاً: المشاكل

(١) اختار أفضل اجابة لكل من الأسئلة التالية:

أ ـ تعتبر المراجعة القانونية هامة لمستخدمي القوائم المالية لأنها:

١ ـ تحدد مستقبل بقاء ادارة الشركة التي تراجع قوائمها المالية.

٢ ـ تهدف الى قياس الافصاح عن البيانات المالية والتشغيلية التي تتضمنها القوائم المالية.

٣ ـ تشتمل على الفحص الموضوعي وكذلك اعداد التقرير عن القوائم التي تعدها الادارة.

٤ ـ تهدف الى اعداد تقرير عن مدى دقة جميع جميع المعلومات التي تحويها القوائم المالية.

ب ـ أي الأسباب التالية يبرر تقرير المراجعة؟

١ ـ قد يكون هناك خداع من جانب الادارة ومن ثم فان الاحتمال الأكبر لاكتشافه يكون بواسطة المراجع القانوني.

٢ ـ قد يكون هناك اختلاف في المصالح بين الشركة التي تعد القوائم المالية وبين الأشخاص المستخدمين لهذه القوائم.

٣ ـ قد يكون هناك أخطاء في الأرصدة الحسابية بالقوائم والتي عادة ما يتم تصحيحها نتيجة عمل المراجع القانوني.

٤ ـ قد يكون نظام الرقابة الداخلية ضعيفاً.

جـ ـ تساعد المراجعة القانونية على توصيل البيانات الاقتصادية الى جمهور المستثمرين لأن المراجعة:

١ ـ تعزز دقة البيانات المالية.

٢ ـ توفر الثقة في القوائم المالية.

٣ ـ تضمن بأن البيانات المالية معدة بطريقة عادلة (دون تحيز)

٤ ـ تؤكد لقراء القوائم المالية بأن أي غش قد تم تصحيحه.

د ـ أن المذكرات التفسيرية للمراجعة والتي يصدرها قسم معايير المراجعة بمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (بهدف الارشاد الدوري في تطبيق نشرات مجلس معايير المراجعة) هي:

١ ـ ذات درجة الزام أقل من نشرات مجلس معايير المراجعة.

٢ ـ تتساوى في درجة الالزام مع نشرات مجلس معايير المراجعة.

٣ ـ أكثر الزاماً من نشرات مجلس معايير المراجعة.

٤ ـ ليست لها صفة الالزام اذا صدرت دون اشراف أعضاء مجلس معايير المراجعة.

هـ ـ لماذا يطلب من المراجع القانوني أن يبدي رأياً في صدق وعدالة القوائم المالية؟

١ ـ لأنه من الصعب اعداد قوائم مالية تعبر عن صدق وعدالة المركز المالي للشركة وكذلك التغييرات في المركز المالي والعمليات دون الاستعانة بخبرة مراجع قانوني.

٢ ـ لأن تعيين مراجع حيادي لتقييم المعلومات المالية المعروضة بقوائمها المالية من مسئوليات الادارة.

٣ ـ نظراً للحاجة الى رأي طرف مستقل لأن الشركة قد تكون غير موضوعية فيما يتعلق بقوائمها المالية.

٤ ـ لأنه من العادات المألوفة أن يتسلم جميع مساهمي الشركة تقريراً محايداً عن مدى كفاءة الادارة في تدبير شئون الشركة.

و ـ تزداد الثقة في القوائم المالية المراجعة للعميل من خلال:

١ ـ خطاب موجه للادارة يذكر فيه أن الفحص تم وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها.

٢ ـ ايجاد اختلاف واضح ومحدد بين ما تقره الادارة وما يقره المراجع .

٣ ـ الحاق رأي المراجع بالقوائم المالية للعميل .

٤ ـ الادلاء بشهادته حول المعلومات المالية للعميل في حالة القضايا المرفوعة ضد العميل .

(٢) اختار أفضل اجابة لكل من الأسئلة التالية المتعلقة باستقلال المراجع .

أ ـ ان ابلاغ المراجعين القانونيين العاملين بمكتب المحاسبة بأسماء عملاء المراجعة ، حتى يتفادى هؤلاء المراجعون شراء أسهم في الشركات التي يراجعها مكتب المحاسبة التابعون له ، يحقق :

١ ـ القبول الاستمرارية للعملاء .

٢ ـ رقابة فعالة على تعيين الأشخاص المهنيين .

٣ ـ الاستقلال والحياد .

٤ ـ رقابة فعالة على عملية الفحص .

ب ـ يجب أن يكون المراجع القانوني غير متحيز عند مراجعة القوائم المالية للعميل من أجل :

١ ـ تطبيق القوانين التي وضعتها الأجهزة الحكومية .

٢ ـ الفصل في المصالح بين المراجع والعميل .

٣ ـ الحماية ضد أي انتقاد أو دعوى قضائية محتملة من المساهمين والدائنين .

٤ ـ النزاهة والحياد اللازم للتعبير عن رأي المراجع .

جـ ـ ما الاستقلال من وجهة نظر مهنة المحاسبة القانونية؟

١ ـ مراعاة مصالح جمهور المستثمرين عند مراجعته لقوائم العملاء .

٢ ـ تجنب تأثير المصالح الشخصية على المراجعة .

٣ ـ التمتع بالمقدرة على العمل بأمانة وموضوعية .

٤ ـ قبول المسئولية للقيام بالعمل على أساس مهني وبما يتفق مع قواعد وآداب المهنة .

د ـ لتحقيق الاستقلال والحياد، فان مكتب المحاسبة القانونية قد يستخدم سياسات واجراءات مثل:

١ ـ التركيز على استقلال الاتجاه العقلي في البرامج التدريبية بالمكتب وفي الاشراف والمتابعة.

٢ ـ حظر امتلاك موظفي المكتب حصص في أسهم الشركات العامة.

٣ ـ الا تكون معاملات موظفي المكتب الشخصية مع البنوك التي تحتفظ بحسابات لعملاء المكتب.

٤ ـ تحويل الموظفين الذين قد تنقصهم الصفة الاستقلالية لوظائف أخرى لا تتطلب المشاركة في ميدان عمل المراجعة.

هـ ـ عند قيام المحاسب القانوني بمهمة المراجعة فهو يسعى جاهداً لتحقيق الحياد من أجل:

١ ـ تخفيض عنصر المخاطرة والمساءلة القانونية.

٢ ـ الاحتفاظ بالثقة في مهنته.

٣ ـ أن يصبح مستقلاً في الواقع.

٤ ـ الاستجابة للمعايير المتعارف عليها في ميدان العمل.

و ـ ما المقصود بمعيار الحيادية والاستقلالية في المراجعة؟

١ ـ يجب أن يكون المراجع بعيداً عن التحيز تجاه العميل الذي يراجع قوائمه المالية.

٢ ـ يجب أن يتبنى المراجع اتجاهاً انتقادياً أثناء عملية المراجعة.

٣ ـ التزام المراجع بمفرده تجاه الطرف الثالث.

٤ ـ يمكن أن يكون للمراجع مصلحة ذاتية مباشرة في شركة العميل بشرط الا تكون كبيرة نسبياً.

(٣) اختار أفضل اجابة لكل من الأسئلة التالية الخاصة بمعايير المراجعة المتعارف عليها:

أ ـ أي العناصر التالية تمثل تطبيقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها وخاصة معايير العمل الميداني والتقرير؟

١ ـ الأهمية والمخاطرة النسبية.

٢ ـ الرقابة الداخلية.

٣ ـ دليل الاثبات.

٤ ـ مستوى التأكد المعقول.

ب ـ وفقاً للمعيار الثالث من المعايير العامة فانه يجب بذل العناية المهنية الواجبة في عملية الفحص. هذا المعيار يجب تفسيره بأن يقوم المحاسب القانوني الذي يتولى هذه المهمة بواجبه:

١ ـ بجهد معقول ودون غش أو خطأ.

٢ ـ كشخص مهني يتحمل مسئولية الخسائر التي قد تترتب على الخطأ في الحكم.

٣ ـ لارضاء العميل والطرف الثالث.

٤ ـ كشخص مهني لديه درجة من المهارة يكتسبها عن طريق الآخرين في ميدان عمله.

جـ ـ يلتزم بمعايير المراجعة المتعارف التي وضعها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي:

١ ـ أعضاء مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي فقط.

٢ ـ جميع المحاسبين القانونيين.

٣ ـ هولاء الذين يتابعونها فقط.

٤ ـ المراجعون فقط عندما تخضع مهمة المراجعة لسلطة مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي.

د ـ تختلف معايير المراجعة عن اجراءات المراجعة حيث أن الأخيرة ترتبط بـ :

١ ـ مقاييس الآداء.

٢ ـ مبادىء المراجعة.

٣ ـ الأعمال أو المهام التي يجب انجازها.

٤ ـ أحكام المراجعة.

هـ ـ ان نشرات معايير المراجعة التي تصدرها اللجنة التنفيذية لمعايير المراجعة بمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي هي :

١ ـ جزء من معايير المراجعة المتعارف عليها الخاصة بآداب المهنة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي.

٢ ـ تفسيرات لمعايير المراجعة المتعارف عليها الخاصة بآداب المهنة والتي يجب تبرير أي انحرافات عنها.

٣ ـ تفسيرات لمعايير المراجعة المتعارف عليها الخاصة بآداب المهنة والتي يجب اتباعها في كل عملية مراجعة.

٤ ـ اجراءات المراجعة المتعارف عليها والتي لم يتناولها دليل آداب المهنة لمجمع المحاسبين القانويين الأمريكي.

و ـ يسترشد المحاسب القانوني غالباً بواحد أو أكثر من المعايير المتعارف عليها في المراجعة في تحديد.

١ ـ خصائص تقرير المحاسب القانوني.

٢ ـ مجال اجراءات المراجعة.

٣ ـ متطلبات فحص نظام الرقابة الداخلية.

٤ ـ ما ذا كان في استطاعته آداء مهمة المراجعة.

ز ـ ان السبب الرئيسي للتعليم المستمر في مهنة المحاسبة :

١ ـ الالتزام للمتطلبات التعليمية المفروضة بواسطة الولايات المختلفة لجميع المحاسبين في مكاتب المحاسبة القانونية.

٢ ـ اثبات أن المحاسبين يعملون ـ في الحقيقة وفي الظاهر ـ على زيادة معرفتهم المحاسبية والمراجعة.

٣ ـ اتاحة الفرصة لتبادل الخبرات والآراء المتعلقة بسياسات واجراءات المحاسبة القانونية.

٤ ـ التأكيد المعقول من توفر المعرفة الكافية لدى المراجع التي تمكنه من القيام بمسئولية المهنية.

ح ـ يتطلب المعيار الخاص بالتأهيل المهني الكافي أن يكون لدى المراجع:

١ ـ تعليم وخبرة كافية في مجال المراجعة.

٢ ـ قدرة على التخطيط والاشراف على مهمة المراجعة.

٣ ـ مهارة في مجال الأعمال والمسائل المالية.

٤ ـ معرفة في مجالات المحاسبة المالية.

ط ـ يجب أن يلتزم المراجع بأي المعايير التالية؟

١ ـ توفر مؤهلات فنية كافية.

٢ ـ عمل الفحص التحليلي في مهمة المراجعة.

٣ ـ استخدام العينات الاحصائية متى كان ذلك ممكناً في مهمة المراجعة.

٤ ـ التصديق على أرصدة حسابات المدينين ذات الأهمية النسبية المقبولة.

ي ـ يتطلب المعيار الثالث من المعايير العامة المتعارف عليها في المراجعة ضرورة بذل المراجع العناية المهنية الواجبة عند الفحص واعداد التقرير. وتنطوي العناية المهنية الواجبة على آداء المراجع القانوني وكيفية تحسينه. مثال ذلك تتطلب العناية المهنية الواجبة أن تكون أوراق المراجعة:

١ ـ دقيقة ومنظمة وتتضمن كل من الملف الدائم والملف الجاري.

٢ ـ كافية في محتوياتها لتدعيم تقرير المراجع ومتضمنة تصورات المراجع بما يتفق ومعايير المراجعة.

٣ ـ محدد بها الأشخاص الذين يحق لهم ملكيتها وفقاً لتشريعات الولاية التي يمارس فيها المراجع مهامه.

٤ ـ محدد بها مسئولية المحاسبين المساعدين.

ك ـ ما المقصود بمعايير المراجعة المتعارف عليها:

١ ـ الأعمال التي يجب أن ينجزها المراجع.

٢ ـ مقاييس جودة آداء المراجع.

٣ ـ الاجراءات التي يجب استخدامها لجمع الأدلة المتعلقة بالقوائم المالية.

٤ ـ أهداف المراجعة التي تم تحديدها بصفة عامة لمهام المراجعة.

ز ـ ان الهدف من رقابة جودة الآداء هو الزام مكتب المحاسبة القانونية بوضع سياسات واجراءات للتطوير المهني والذي من شأنه أن يعطي تأكيداً معقولاً بأن جميع الأفراد:

١ ـ يقومون باعداد أوراق المراجعة بصورة منمطة من حيث الشكل والمحتوي.

٢ ـ لديهم المعرفة المطلوبة لتمكينهم الاضطلاع بمسئولياتهم المحددة لهم.

٣ ـ سيتم ترقيتهم داخل التنظيم.

٤ ـ يعملون على تنمية خصائص معينة في مجالات محددة للمحاسبة القانونية.

م ـ ان «معايير المراجعة المتعارف عليها» هي معايير:

١ ـ تم وضعها بصورة كافية لما لها من قبول عام من جانب المراجعين القانونيين.

٢ ـ متعارف عليها لأنها معلنة من مجلس معايير المحاسبة المالية.

٣ ـ متعارف عليها وفقاً للحاجات المتغيرة في مجال الأعمال.

٤ ـ متعارف عليها نظراً لأنها معتمدة بواسطة أعضاء مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي.

ن ـ يجب على المحاسب القانوني في كل مهمة أن يستجيب لمعايير المراجعة المتعارف عليها القابلة للتطبيق.

١ ـ بدون استثناء.

٢ ـ فيما عدا الفحص الذي يظهر بالتقرير المتحفظ.

٣ ـ فيما عدا تلك المهام التي يتعامل فيها المحاسب القانوني مع قوائم مالية غير مراجعة.

٤ ـ فيما عدا فحص القوائم المالية المؤقتة.

س ـ وفقاً للمعيار الأول من المعايير العامة في المراجعة فانه يجب فحص القوائم المالية بواسطة شخص (أو أشخاص) مدربين تدريباً فنياً كافياً، وأن يكونوا:

١ ـ حياديين عند مراجعة القوائم المالية وما يتعلق بها من ملاحظات.

٢ ـ قادرين على بذل العناية المهنية الواجبة.

٣ ـ على درجة من المهارة نتيجة الخبرة السابقة.

٤ ـ على درجة من الموضوعية فيما يتعلق بالاشراف الجيد على عملية المراجعة.

ش ـ تتطلب العناية المهنية المواجبة:

١ ـ الفحص الدقيق للعمل الذي يقوم به كل مستوى من مستويات الاشراف.

٢ ـ فحص كافة الأدلة المؤيدة المتاحة.

٣ ـ اكتشاف الأخطاء.

٤ ـ دراسة ومراجعة أساليب الرقابة الداخلية المحاسبية والتي تمضمن اجراء اختبارات الالتزام بالسياسات.

ع ـ أن الهدف من معيار الثبات هو:

١ ـ التأكد من عدم وجود اختلافات في شكل وطريقة اعداد القوائم المالية.

٢ ـ التأكد من أن العمليات والأحداث التي تختلف احتلافاً جوهرياً فيما بينها لا يتم المحاسبة عنها بطريقة واحدة.

٣ ـ التأكد من أنه لا يتم عمل تغيرات جوهرية في تطبيق المبادىء المحاسبية الا باستشارة المراجع.

٤ ـ التأكد من أن عملية المقارنة للقوائم المالية بين الفترات لا تتأثر جوهرياً بالتغيرات في المبادىء المحاسبية دون الافصاح عن ذلك.

ق ـ تتضمن أهلية وكفاءة المحاسب القانوني كافة النقاط التالية ما عدا:

١ ـ المؤهلات الفنية لأداء مهمة المراجعة.

٢ ـ القدرة على تقييم كفاءة مساعديه والاشراف عليهم.

٣ ـ ما يدل على نجاحه المستمر في أداء عمله.

٤ ـ استشارته للآخرين في حالة احتياجه لمعلومات فنية اضافية.

(٤) ما أفضل اجابة لكل من الأسئلة التالية المتعلقة بالأخطاء والمخالفات؟

أ ـ متى يكون المراجع مسئولاً عن اكتشاف الاختلاسات؟

١ ـ عندما يكون الاختلاس غير ناتج من عملية تواطؤ.

٢ ـ عندما يكون من المرجح أن يعتمد الطرف الثالث على القوائم المالية للعميل.

٣ ـ عندما يحكم المراجع على نظام الرقابة الداخلية للعميل بأنه غير كاف.

٤ ـ عندما يمكن أن يؤدي تطبيق معايير المراجعة المتعارف عليها الى اكتشاف هذه الاختلاسات.

ب ـ اذا أفصح الفحص المعتاد للمراجع لابداء الرأي في القوائم المالية عن أمور معينة من شأنها أن تجعله يشك في احتمال وجود اختلاس، وقد استنتج هذا المراجع أن نتائج هذه الاختلاسات ـ ان وجدت ـ ليست لها أهمية نسبية من حيث تأثيرها على رأيه، في هذه الحالة يجب على المراجع:

١ ـ أن يدون ملحوظة في أوراق المراجعة عن ذلك المبلغ الضئيل المحتمل اختلاسه لمتابعة الموضوع في العام القادم.

٢ ـ ان يتفاهم مع العميل عما اذا كان المراجع أم العميل ـ في ظل اشراف المراجع ـ يقوم بالفحص اللازم لتحديد ما اذا كان هناك اختلاساً قد حدث، ومن ثم قيمته ان وجد.

٣ ـ أن يحيل هذا الموضوع الى مندوبي العميل المختصين مع توصيتهم بمتابعته والتوصل الى نتيجة.

٤ ـ أن يقوم فوراً بتوسيع اجراءات مراجعته لتحديد ما اذا كان هناك اختلاساً قد حدث ومن ثم قيمته ان وجد.

جـ ـ عند القيام بالمراجعة فان الأخطاء التي تثير الشك نحو وجود اختلاس يجب أن يعطى لها اهتماماً أكبر من الأخطاء الأخرى، وهذا يعتبر مثالاً لتطبيق معيار:

١ ـ امكانية الاعتماد على الدليل.

٢ ـ الأهمية النسبية.

٣ ـ المخاطرة النسبية.

٤ ـ الاختبار ذو الغرض المزدوج.

د ـ يجب على المراجع أن يدرك أن تطبيق اجراءات المراجعة قد يساعد في اكتشاف الأخطاء أو المخالفات المحتملة، ومن ثم يجب على المراجع:

١ ـ تصميم اختبارات المراجعة بحيث تكشف العمليات غير المسجلة.

٢ ـ توسيع نطاق عمله بحيث يراجع معظم العمليات المسجلة.

٣ ـ تخطيط وانجاز المهمة بنظرة شك مهنية.

٤ ـ ألا يعتمد على أساليب الرقابة المحاسبية الداخلية.

هـ ـ قد يكون المراجع القانوني مسئولاً عن الفشل في اكتشاف الاختلاسات ذات الأهمية النسبية اذا:

١ ـ لم يستخدم أساليب العينات الاحصائية في مهنة المراجعة.

٢ ـ لم يخطط العمل بطريقة سليمة.

٣ ـ أخفق المحاسبون الذين ينجزون الأجزاء الهامة من العمل في اكتشاف العلاقة الوطيدة بين رئيس الخزينة والصراف.

٤ ـ كان الاختلاس مرتكباً بواسطة أحد الموظفين لدى العميل والذي تحايل على أساليب الرقابة الداخلية الموجودة.

و ـ اذا اعتقد المراجع ـ نتيجة لاجراءات المراجعة ـ أن العميل يرتكب تصرفات غير قانونية، أي التصرفات التالية يجب أن يتخذها المراجع فوراً؟

١ ـ التشاور مع مستشاريه ومع مستشاري العميل بشأن تحديد كيفية ابلاغ التصرفات غير القانونية والمشكوك فيها الى المساهمين.

٢ ـ توسيع نطاق اجراءات المراجعة العادية لتحديد ما اذا كانت التصرفات المشكوك فيها غير القانونية قد تؤثر تأثيراً ملموساً على القوائم المالية.

٣ ـ الاستفسار من ادارة منشأة العميل والتشاور مع مستشاره القانوني والمختصين الآخرين من أجل تفهم طبيعة التصرفات وآثارها المحتملة على القوائم المالية.

٤ ـ ابلاغ كل عضو في لجنة المراجعة بمجلس الادارة بطبيعة التصرفات وأن يطلب منهم أن يرشدوه عما يجب أن يتخذه من اجراء تجاه هذا الموقف.

ز ـ ان الفحص الذي يقوم به المراجع وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها يجب بصفة عامة:

١ ـ ان نتوقع منه تأكيداً بأن التصرفات غير القانونية ستكشف حينما تكون الرقابة الداخلية فعالة.

٢ ـ أن نعتمد عليه للافصاح عن أي تحريف للحقائق.

٣ ـ ان يشتمل على اجراءات لكشف التصرفات غير القانونية المرتبطة بمجالات التشغيل.

٤ ـ الا نعتمد عليه لاكتشاف التصرفات غير القانونية.

ح ـ ما مسئولية المراجع تجاه اكتشاف الاختلاس؟

١ ـ يعتبر المحاسب مسئولاً عن الفشل في اكتشاف الاختلاس فقط عندما

يكون مثل هذا الفشل ناتج عن عدم انجاز اجراءات المراجعة خاصة تلك التي وصفت في خطاب مهمة المراجعة.

٢ ـ يجب أن يوسع المراجع من اجراءات المراجعة للبحث السريع عن دليل اثبات للاختلاس عندما يشير الفحص باحتمال وجود اختلاس.

٣ ـ يجب أن يوسع المراجع من اجراءات المراجعة للبحث عن دليل اثبات للاختلاس في جميع المواقف.

٤ ـ يعتبر المحاسب مسئولاً عن الفشل في اكتشاف الاختلاس فقط عند اصدار رأي غير تحفظي.

ط ـ أي اجراءات المراجعة التالية قد تؤدي الى اكتشاف صفقات الطرف ذو الصلة بالعميل أثناء فترة المراجعة؟

١ ـ قراءة الاقرارات التي يقدمها موظفي العميل للادارة بشأن عدم ارتباطهم بصفقات تضر بمصلحة العميل.

٢ ـ فحص السجلات المحاسبية للعمليات الضخمة في نهاية الفترة تحت المراجعة أو قبل نهايتها مباشرة.

٣ ـ فحص الكشف التفصيلي لاتعاب المستشار القانوني للعميل.

٤ ـ التحقق من طبيعة الصفقات الكبيرة لعمليات الشراء والبيع.

ي ـ ما مسئوليات المراجع تجاه التصرفات غير القانونية التي ليس لها تأثير ملموس على القوائم المالية؟.

١ ـ أن يقوم بابلاغها لادارة العميل.

٢ ـ أن يقوم بابلاغها للمساهمين.

٣ ـ أن يفصح عن بغضها في تقرير المراجعة.

٤ ـ أن يقنع العميل بضرورة الالتزام بالقوانين.

(٥) ما أفضل اجابة لكل من الأسئلة التالية:

أ ـ أي النشرات التالية لا تعد كمصدر للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها،

وفقاً لدليل مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي الخاص بآداب وسلوك المهنة؟

١ ـ نشرات البحوث المحاسبية لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي وكذلك آراء مجلس مبادىء المحاسبة.

٢ ـ قوائم المعايير المالية التي يصدرها مجلس معايير المحاسبة المالية.

٣ ـ مجموعة التفسيرات المحاسبية التي يصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي.

٤ ـ مجموعة التفسيرات المحاسبية التي يصدرها مجلس معايير المحاسبة المالية.

ب ـ ان حكم المراجع فيما يتعلق بصدق وعدالة المركز المالي ككل، ونتائج العمليات، والتغييرات في المركز المالي يطبق داخل اطار:

١ ـ الرقابة الجيدة.

٢ ـ معايير المراجعة المتعارف عليها الخاصة بمفهوم الأهمية النسبية.

٣ ـ تقييم المراجع لنظام الرقابة الداخلية للشركة التي يراجعها.

٤ ـ مبادىء المحاسبة المتعارف عليها.

جـ ـ ما مفهوم الأهمية النسبية؟

١ ـ تتحدد الأهمية النسبية على ضوء الارشادات التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي.

٢ ـ تعتمد الأهمية النسبية لعنصر ما فقط على القيمة النقدية لهذا العنصر بالنسبة للعناصر الأخرى بالقوائم المالية.

٣ ـ تعتمد الأهمية النسبية لعنصر ما على طبيعة هذا العنصر بدلاً من قيمته النقدية.

٤ ـ الأهمية النسبية هي مسألة تخضع للحكم المهني.

د ـ تتأثر خطة المراجع القانوني فيما يتعلق بالفحص وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها بالأخطاء ذات الأهمية النسبية الممكن حدوثها، لذلك فان المراجع سيجري الفحص:

١ ـ بنظرة انتقادية مهنية.

٢ ـ ويصاحبه ارتياب شخصي.

٣ ـ دون مبالاة.

٤ ـ مستجيباً لحساسية المهنة.

هـ ـ ما المراجعة القانونية المستقلة؟ت

١ ـ أحد فروع المحاسبة.

٢ ـ نظام لابداء الرأي عن نتائج وبيانات العمليات المحاسبية والعمليات الوظيفية الأخرى.

٣ ـ نشاط مهني يختص بقياس وتوصيل البيانات.

٤ ـ وظيفة نظامية من شأنها أن تمنع اصدار معلومات مالية غير صحيحة.

و ـ ما المبادىء المحاسبية المتعارف عليها؟

١ ـ التفسيرات التي يضعها المحاسبون القانونيون للقواعد والاجراءات المحاسبية في مهام المراجعة.

٢ ـ النشرات التي يصدرها مجلس معايير المحاسبة المالية وما سبقه من مجلس المبادىء المحاسبية.

٣ ـ الارشادات التي تضعها الأجهزة الحكومية المختلفة والتي تستمد سلطتها من الكونجرس الأمريكي (السلطة التشريعية).

٤ ـ الأعراف، والقواعد، والاجراءات اللازمة للتعرف على الممارسات المحاسبية المقبولة في فترة معينة.

ز ـ لم تتفق شركة مساهمة مع مراجعها القانوني بشأن مسألة هامة تؤثر على قوائمها المالية، وأمام هذه الشركة مجموعة من التصرفات، أي من التصرفات التالية يكون غير مناسباً؟

١ ـ اللجوء لمجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) للنظر في هذه المسألة.

٢ ـ الافصاح من خلال ملاحظات مرفقة بالقوائم المالية عن وجهة نظر الشركة فيما يتعلق بهذه المسألة الهامة.

٣ ـ تطلب من المراجع أن يشير في تقريره الى وجهة نظر الشركة بشأن هذه المسألة الهامة.

٤ ـ الاستعانة بمراجع قانوني آخر لمهمة المراجعة.

ح ـ يجب أن لا يهتم المراجع كثيراً بمفهوم الأهمية النسبية في تحديد:

١ ـ العمليات التي يجب فحصها.

٢ ـ الحاجة الى الافصاح عن واقعة أو عملية معينة.

٣ ـ برنامج مراجعة الحسابات المختلفة.

٤ ـ مدى تأثير المصالح المالية للعميل على استقلال المحاسب القانوني.

ط ـ بالمقارنة مع المراجع منذ ٥٠ سنة مضت، نجد أن المراجع اليوم يقل تركيزه على:

١ ـ التصديق.

٢ ـ الفحص المستندي.

٣ ـ اختبارات النسب والاتجاهات.

٤ ـ الفحص المادي.

ي ـ أي النقاط التالية تمثل النتيجة النهائية التي توصلت اليها لجنة مسئوليات المراجع والمنبثقة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي بشأن دراسة دور ومسئوليات المراجعين القانونيين؟

١ ـ يجب تطبيق المعايير المختلفة للمراجعة بالنسبة للمراجعات التي تتم سواء للشركات المساهمة أو المنشأة الفردية.

٢ ـ يجب استبدال اللجنة التنفيذية لمعايير المراجعة والتابعة لمجمع المحاسبين القانونيين بمجموعة أخرى.

٣ ـ يجب أن يقتصر أمر البت في مخالفات المحاسبين القانونيين على الجهات المهنية فقط.

٤ ـ يجب عدم مساءلة المراجع عن الأعمال التي يزاولها.

ك ـ من غير المناسب أن يتناقش المراجع مع لجنة المراجعة بمنشأة العميل بخصوص:

١ ـ مدى تأثير عمل المراجعين الداخليين على مجال الفحص.

٢ ـ تفصيلات الاجراءات التي يسعى المراجع الى تطبيقها.

٣ ـ مدى أثر التغير في تنظيم الشركة على مجال الفحص.

٤ ـ تفصيلات المشاكل المحتملة والتي يعتقد المراجع أنها قد تسبب ابداء رأي تحفظي..

ل ـ ان جوهر وظيفة ابداء الرأي للمراجع:

١ ـ اكتشاف الغش والاحتيال.

٢ ـ فحص عمليات معينة للحكم على مدى شرعيتها.

٣ ـ تحديد مدى صدق وعدالة القوائم المالية.

٤ ـ ضمان الثبات في تطبيق الاجراءات المحاسبية الصحيحة.

م ـ من المسئول عن صدق وعدالة القوائم المالية؟

١ ـ العميل.

٢ ـ المراجع القانوني.

٣ ـ لجنة المراجعة.

٤ ـ مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي.

(٦) يملك «صالح الحمدان» منشأة صغيرة، وقد طلب من «طلال» ـ وهو محاسب قانوني ـ مراجعة سجلات الشركة. وقد أخبر الحمدان المحاسب القانوني بضرورة استكمال المراجعة على مرة واحدة حتى يتمكن الحمدان من تقديم قوائم مالية مراجعة لأحد البنوك بهدف الحصول على قرض. وقد

وافق طلال على الفور ووعد بتقديم تقرير المراجع خلال ثلاثة أسابيع، كما وافق الحمدان على أن يدفع لطلال مبلغاً ثابتاً كأتعاب بالاضافة الى مكافآة اذا أمكن الحصول على القرض.

هذا وقد استعان طلال باثنين من طلبة المحاسبة لمساعدته في عملية المراجعة، واستغرق عدة ساعات في الشرح لهما عما يجب أن يفعلاه. وقد أخبرهما طلال بعدم اضاعة الوقت في فحص الأساليب الرقابية وأنه بدلاً من ذلك يجب أن يتم التركيز على التحقق من الدقة الحسابية لحسابات الاستاذ وتلخيص البيانات الواردة بالسجلات المحاسبية التي من شأنها أن تدعم القوائم المالية لحمدان. وبالفعل اتبع هذين الطالبين التعليمات التي أصدرها طلال، وبعد أسبوعين قاما بتسليم طلال القوائم المالية دون أن تتضمن أي ملاحظات. وقد فحص طلال هذه القوائم وقام باعداد تقرير غير متحفظ الا أن هذا التقرير لم يشر الى المبادىء المحاسبية المتعارف عليها ولا الى ثبات تطبيق مثل هذه المبادىء من سنة لأخرى.

المطلوب:

صف باختصار كل معيار من معايير المراجعة المتعارف عليها مشيراً الى كيفية تعارض ما قام به طلال من تصرف (أو تصرفات) مع كل معيار.

نظم اجابتك على النحو التالي:

وصف معايير المراجعة المتعارف عليها باختصار.	تصرفات طلال والتي نتج عنها البعد عن معايير المراجعة المتعارف عليها.

(٧) أدرك المهتمون بالشئون المالية والمحاسبية على مدار عدة سنوات أهمية استخدام لجان المراجعة. وقد أصبح استخدام لجان المراجعة في الوقت الحاضر منتشراً على نطاق واسع، كما ازدادت مساهمة المراجعين القانونيين في هذه اللجان نتيجة احتكاكهم بها.

المطلوب:

أ ـ ما هي لجنة المراجعة؟
ب ـ حدد الأسباب التي من أجلها يتم تشكيل لجان المراجعة.
جـ ـ ما وظائف لجنة المراجعة؟

(٨) بصفتك محاسب قانوني، فقد وافقت على القيام بمهمة فحص القوائم المالية لشركة الزامل، وهي منشأة صناعية صغيرة تقوم بمراجعتها على مدار عدة سنوات. ونظراً لانشغالك في كتابة تقرير يتعلق بمهمة أخرى، فقد أرسلت أحد المحاسبين المساعدين للبدء في عملية المراجعة بحيث يبدأ بحسابات المدينين. وباستخدام أوراق المراجعة الخاصة بالسنة السابقة كمرشد، قام المساعد باعداد ميزان المراجعة للحسابات، وتحديد أعمارها، وأرسال مصادقات ايجابية للعملاء للرد عليها، وفحص المستندات المؤيدة للعمليات الخاصة بالعملاء، بالاضافة الى انجاز مهام أخرى يرى أهميتها للحصول على رأي معقول حول صحة هذه الحسابات ومدى قابليتها للتحصيل. وبعد أن خلص هذا المساعد من عمله قمت أنت بفحص أوراق المراجعة التي أعدها ووجدت أنها متفقة تماماً مع أوراق المراجعة الخاصة بالسنة السابقة.

المطلوب:

قدم المحاسب القانوني رأياً يقول فيه: قمنا بعمل الفحص اللازم وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها. . .».

اذكر ثلاثة معايير متعارف عليها في العمل الميداني مع ربطهم بالمثال التوضيحي في هذه الحالة مشيراً الى كيف تم الأخذ بها ـ ان كانت مناسبة ـ أو عدم الأخذ بها.

(٩) انتهى «منصور الدوسري» ـ محاسب قانوني ـ من فحص ومراجعة القوائم

المالية لشركة الصيخان وفقاً لما قام بتخطيطه لابداء رأياً غير متحفظ حول مراجعته.

المطلوب:

أ ـ ما الضمانات التي تعطي للجمهور عندما يرى المراجع أن القوائم المالية معدة بطريقة «صادقة وعادلة. . . وفقاً للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها والمطبقة على أساس ثابت»؟

ب ـ ما مسئوليات «الدوسري» تجاه اكتشاف: (١) الأخطاء أو المخالفات (٢) التصرفات غير القانونية لافراد شركة الصيخان؟ وماذا يجب أن يفعله «الدوسري» اذا أثار الفحص شكوكه عن أخطاء أو مخالفات أو تصرفات غير قانونية؟

جـ ـ بفرض أن الدوسري «يسعى لابداء رأي غير متحفظ حول مراجعته، ما العواقب الممكنة اذا ما اكتشف مستقبلاً: (١) أخطاء أو مخالفات أو (٢) تصرفات غير قانونية.

د ـ على ضوء التوصيات الحالية للجنة مسئوليات المراجعين، كيف يمكن توسيع نطاق مسئوليات المحاسب القانوني ـ بأية حال ـ في السنوات المستقبلة فيما يتعلق باكتشاف الاختلاسات؟

(١٠) يقوم «محمد المنيع» ـ محاسب ومراجع قانوني ـ بمهمة مراجعة القوائم المالية لشركة العليان للانشاءات. ويتمثل عمل هذه الشركة في عمليات الانشاء والتشييد بالاضافة الى عمليات غسل السيارات التي تتوافد على موقف سيارات الشركة. وفيما يتعلق بالأعمال الانشائية فان الشركة تستخدم طريقة نسبة الاتمام في المحاسبة عن جميع المشروعات الانشائية.

وعادة ـ بمجرد انتهاء المشروع ـ يتم بيع المباني لأحد العملاء الذي يقوم بسداد ٢٠٪ من الثمن نقداً للشركة، ويحرر ورقة دفع تتضمن تقسيط باقي الثمن.

وتقوم الشركة بعد ذلك بخصم الورقة في بنك الرياض وتتسلم قيمتها بعد طرح المصاريف البنكية للخصم. وتظل شركة العليان مسئولة عن جميع الأوراق التي تخصمها. هذا وقد مرت ظروف اقتصادية صعبة في مجال أعمال الانشاءات

حتى أن ٦٠٪ من الأوراق المخصومة قد تخلف أصحابها عن سداد ديونهم، فضلاً عن ذلك فان الشركة بدأت بالفعل في التقهقر في الشهور الثمانية الماضية.

وعندما حضر «محمد المنيع» لمهمة المراجعة عن عام ١٤٠٣ ـ ١٤٠٤ هـ، لاحظ أن نشاط الشركة انخفض الى حد ما: فموقف سيارات الشركة ـ والذي عادة ما يكون مزدحماً بالسيارات ـ قد انخفض العدد فيه الى ما يقرب النصف. وقد أشار المراقب المالي للشركة بأن هذا الانخفاض مؤقت فقط وأن الشركة في طريقها الآن للحصول على مزيد من العقود الجديدة في كل يوم. وبالفعل ـ وفقاً لما قاله المراقب المالي ـ تم تعيين موظفين جدد للبدء في مشروعات انشائية جديدة في الأسبوع القادم.

وقد لاحظ «محمد المنيع» وجود بعض الأمور التي أزعجته وهي:

أ ـ أن نظام الرقابة الداخلية للشركة والمقدم لمحمد المنيع على أنه نظام ممتاز، قد أظهر عدداً من الانحرافات المشكوك فيها.

ب ـ أن دفاتر الاستاذ الخاصة بمباني ومعدات الشركة، وكذلك سجلات الاستهلاك غير مطابقة مع دفتر الاستاذ العام.

جـ ـ أنه تم ارسال ٣٠٠ مصادقة بالبريد تتعلق بحسابات المدينين، رجع منهم فقط ٧٥ بعد ارسالهم بالبريد مرتين.

د ـ ظهور عدد من العمليات في دفتر الأستاذ العام دون وجود مستندات مؤيدة لها.

المطلوب:

أ ـ عرف مصطلح الخطأ، ومصطلح المخالفة وفقاً لاستخدامها في معايير المراجعة المتعارف عليها. وهل يمكن أن تظهر أخطاء في القوائم المالية لشركة العليان للانشاءات؟ وهل يمكن ظهور مخالفات؟

ب ـ ناقش مسئولية «محمد المنيع» فيما يتعلق بالأخطاء والمخالفات في مهمة الفحص وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها.

جـ ـ ناقش أثر العوامل التالية على نطاق الفحص الذي يقوم به «محمد المنيع»؟

(١) أمانة شركة العليان وادراتها.

(٢) جودة نظام الرقابة الداخلية لشركة العليان.

(٣) الظروف الأخرى التي سبق ملاحظتها.

د ـ ما القيود المصاحبة لعملية الفحص في المراجعة فيما يتعلق باكتشاف الأخطاء والمخالفات؟

هـ ـ ماذا يجب أن يفعله «محمد المنيع» اذا كانت الاجراءات التي أتمها تشير بوجود أخطاء أو مخالفات؟

الفصل الثاني

تقرير المراجعة
THE AUDIT REPORT

كما سبق أن ذكرنا في الفصل الأول تهدف المراجعة الحيادية إلى إبداء الرأي على قائمة المركز المالي للعميل ونتائج عمليات التشغيل والتغيرات في المركز المالي. وفي سبيل تحقيق هذا الهدف قمنا كذلك بعرض موجز للعمليات والخطوات التي يتبعها المراجع للوفاء بالمعايير العامة للمراجعة والعمل الميداني خلال مرحلة جمع أدلة الاثبات. فكل إجراء من إجراءات المراجعة إنما يهدف إلى تمكين المراجع من إبداء رأيه بشأن التقارير المالية. ويبلغ المراجع المستثمرين ومستخدمي التقارير المالية الآخرين برأيه حول تلك القوائم من خلال تقرير المراجعة. وبهذا الأسلوب يعتمد مستخدمي التقارير على تقرير المراجعة للتأكد من شمولية البيانات المالية التي تزودهم بها الشركات موضع المراجعة، واتساقها مع المبادىء المحاسبية المتعارف عليها وأمانة عرضها بالقوائم المالية.

وينحصر اهتمامنا في هذا الفصل على الشروط الواجب الوفاء بها لتحقيق متطلبات المعيار الرابع لاعداد تقارير المراجعة. وتشتمل مناقشتنا على ما يلي:

١ ـ مدلول المصطلح «ارتباط اسم المراجع بالقوائم المالية» (Association with Financial Statements).

٢ ـ تقرير المراجعة غير المتحفظ (Unqualified Report).

٣ ـ الاختلافات الممكنة في صياغة التقرير غير المتحفظ.

٤ ـ أثر المعلومات المالية الخاصة بقطاعات نشاط المؤسسة المختلفة على تقرير المراجعة.

٥ ـ التقارير عن المعلومات الاضافية المرفقة بالقوائم المالية الرئيسية والتي أعدها المراجع.

٦ ـ تحديث وإعادة إصدار تقرير المراجعة.

وكما سبق أن أكدنا، يتحكم العميل في المعلومات المعروضة بالقوائم المالية، ولذلك تقع عليه مسئولية الافصاح عن هذه المعلومات بأمانة وشمولية. ويمكن للمراجع عند الضرورة، عمل أي تعديلات في هذه القوائم لتعكس متطلبات المبادىء المحاسبية المتعارف عليها بعد الحصول على موافقة عميل المراجعة. ومن جهة أخرى، تكون تقارير المراجعة ملكاً خاصاً للمراجع. ويجب اعدادها بشكل جيد حتى يمكن، بوضوح وأسلوب فعال، توصيل المعلومات التالية:

أ ـ نطاق مهام المراجعة التي قام بأدائها المراجع.
ب ـ نتائج مهام المراجع.
جـ ـ درجة تأكد المراجع من صدق وعدالة القوائم المالية.

وإذا رفضت المؤسسة أن تفصح عن حقائق جوهرية، فيجب على المراجع الافصاح عن هذه الأمور في تقريره وتعديل رأيه بالتقرير على ضوء تصرفات العميل.

وحتى يمكن الوفاء بمتطلبات الوضوح وعدم غموض رسالة المراجع، تبنت مهنة المحاسبة القانونية أربعة معايير معترف بها يجب الالتزام بهم في اعداد تقرير المراجعة الخاص بنتائج فحص القوائم المالية. وقد نوقشت هذه المعايير باختصار في الفصل السابق، حيث اتضح للقارىء مدى أهمية المعيار الرابع من معايير اعداد التقارير. ويتطلب هذا المعيار أن يتضمن التقرير رأي المراجع عن القوائم المالية كوحدة واحدة، أو قد يمتنع المراجع عن إبداء الرأي مع توضيح الأسباب التي دعته إلى ذلك. وبجانب ذلك، يجب على المراجع الذي يرتبط اسمه بالقوائم المالية أن يذكر في التقرير وبوضوح تام خصائص وصفات الاختبارات التي قام بها ومدى مسئوليته تجاه هذه التقارير.

ارتباط اسم المراجع بالقوائم المالية:

Association with Financial Statements

يلتزم المراجع القانوني باعداد تقرير مراجعة القوائم المالية التي يرتبط اسمه بها فقط. ولهذا السبب يكون من المهم توضيح معنى «ارتباط اسم المراجع بالقوائم المالية». ويوضح الشكل رقم (١) الدرجات المختلفة لارتباط اسم المراجع بالقوائم المالية والذي سنتبعه في دراستنا بهذا الفصل.

	مؤسسات تتداول أسهمها بالأسواق المالية			مؤسسات لا تتداول أسهمها بالأسواق المالية		
	(١)	(٢)	(٣)	(١)	(٢)	(٣)
درجة الارتباط	قوائم غير مراجعة	فحص(*)	مراجعة	اعداد القوائم	فحص	مراجعة
درجة التأكيد التي يعطيها المراجع	لا شيء	محدودة	رأي	لا شيء	محدودة	رأي
نشرات المحاسبة والمراجعة الرسمية	نشرة معايير المراجعة (٢٦)	نشرة معايير المراجعة (٣٦)	نشرة معايير المراجعة (٢) و (١٥)	نشرات معايير .خدمات المحاسبة والفحص التحليلي (١)		نشرات معايير المراجعة رقم (٢) و (١٥)

(*) يمكن ادائها في المؤسسات التي تتداول أو لا تتداول أسهمها بالأسواق المالية.

شكل رقم (١): درجة ارتباط اسم المراجع بالقوائم المالية.

وتم في هذا الشكل تقسيم عملاء المراجعة إلى مجموعتين:

المؤسسات التي تتداول أوراقها المالية بالأسواق المالية العامة (Public Entities)، وتلك التي لا تتداول أوراقها المالية بهذه الأسواق (Non — Public Entities)، حيث يعرف النوع الأول من هذه المؤسسات كما يلي:

أ - المؤسسات التي تتبادل أوراقها المالية (أسهم وسندات) في الأسواق العامة سواء كانت أسواق الأوراق المالية الأمريكية أو الدولية أو في الأسواق العامة المحلية (Over — The — Counter)، أو

ب - المؤسسات التي تلتزم بتقديم إقرار مالي خاص للجهات الحكومية التي تشرف على تداول الأوراق المالية قبل إصدار أي نوع من أنواع أوراقها المالية في الأسواق العامة، أو.

جـ - المؤسسات التابعة أو المشاركة في نشاط اقتصادي أو أي مؤسسة أخرى تخضع لتحكم أي المؤسستين في (أ) أو (ب) أعلاه.

وبالنسبة لارتباط اسم المراجعة بالقوائم المالية للمؤسسات التي تتداول أوراقها المالية بالأسواق العامة، فيوجد هناك ثلاثة درجات للارتباط. فيعتبر المراجع مرتبطاً (ارتباط من الدرجة الثالثة) بالقوائم المالية عندما يوافق على استخدام اسمه في التقارير أو المستندات أو المخاطبات التحريرية (فيما عدا الاقرار الضريبي) التي تتضمن هذه القوائم، هذا بصرف النظر عن ما إذا كان اسمه مكتوباً على هذه القوائم أم لا.

ومن ناحية أخرى لا يوجد أي ارتباط (ارتباط من الدرجة الأولى) بين المراجع والقوائم المالية غير المراجعة الخاصة بالمؤسسات التي تتداول أوراقها المالية بالأسواق العامة. وبالنسبة للمؤسسات التي تتداول أوراقها المالية بالأسواق العامة، فلا ارتباط للمراجع بالقوائم المالية التي يقوم باعدادها لحساب العميل. وفي هذا النوع من العمل يقوم المراجع بمجرد اعداد القوائم المالية غير المراجعة من واقع سجلات العميل. أما الدرجة الثانية من الارتباط بين المراجع والقوائم المالية لكل من المؤسسات التي تتداول أو لا تتداول أوراقها المالية بالأسواق العامة، فتنطوي على فحص المعلومات المالية السنوية أو الدورية (الربع سنوية). وتتضمن عملية الفحص هنا الاستفسارت والفحص التحليلي والتي لا تكفي

وحدها لابداء رأي المراجع، بالرغم من أن هذه الاجراءات تمثل أحد اجراءات المراجعة الشاملة. وبذلك تكون أقوى درجة ارتباط بين اسم المراجع والقوائم المالية عند مراجعته لقوائم كلاً من نوعي المؤسسات. كما أنه ترتفع درجة تأكيد المراجع لمزاعم العميل مع الزيادة في درجة ارتباط اسمه بالقوائم المالية. فيلتزم المراجع بإبداء رأيه عندما يرتبط اسمه بالقوائم، بينما لا يتطلب منه إبداء الرأي عندما لا توجد علاقة بين اسمه وبين القوائم المالية.

ومرة أخرى ينطبق المعيار الرابع لاعداد التقارير على كافة القوائم المالية التي يرتبط بها اسم المراجع. وسنركز في هذا الفصل على مسئوليات المراجع نحو إعداد تقارير المراجعة التي تخص درجة الارتباط الثالثة (مهمة المراجعة) لكل من المؤسسات التي تتداول والتي لا تتداول أوراقها المالية بالأسواق العامة، وكذلك مسئولياته نحو القوائم المالية التي لم يراجعها (درجة الارتباط الأولى) الخاصة بالمؤسسات التي تتداول أوراقها المالية بالأسواق العامة. وسنناقش مسئوليات اعداد التقارير الخاصة بدرجات الارتباط الأخرى في فصل آخر.

ويوضح الشكل رقم (٢) عدداً من التقارير البديلة التي نصت عليها نشرة معايير المراجعة رقم (٢) والمعايير الأخرى، كما يختص منشور معايير المراجعة رقم (١٥) بتقارير مراجعة القوائم المالية المقارنة. وسنقوم في الجزء التالي من هذا الفصل بدراسة كل من هذه المعايير التي ترتبط بالتقارير الخاصة بالقوائم المالية المراجعة وغير المراجعة. وتشيرالأرقام بين الأقواس الواردة في هذا الشكل إلى أرقام فقرات المعيار رقم (٢).

رأي غير متحفظ	أسباب التحفظ	
٦ - ٨	- أسباب جوهرية لكن ليس لها أثر شامل على صدق وأمانة عرض القوائم المالية ككل	أسباب جوهرية أثرها شامل على صدق وأمانة عرض القوائم المالية ككل
	١ - قيود على نطاق المراجعة - مصطلح التحفظ «باستثناء» (١٠ - ١٣/٤٠).	١ - الامتناع عن ابداء الرأي (٤٦/٤٧).
	٢ - عدم تطبيق المبادىء المحاسبية المتعارف عليها - مصطلح التحفظ: «باستثناء» (١٥ - ١٩/٣٦).	٢ - ابداء رأي سلبي (٤١ - ٤٤).
	٣ - عدم الثبات في تطبيق المبادىء المحاسبية - مصطلح التحفظ: «باستثناء» أو «بعد اعتبار الآثار المتراكمة لـ .....».	٣ - لا يختلف عن الرأي المتحفظ.
	٤ - عدم المعرفة والشك في عنصر أو بعض عناصر القوائم المالية - مصطلح التحفظ «آخذاً في الاعتبار» (٢١ - ٢٦/٣٩).	٤ - الامتناع عن إبداء الرأي (٤٥ ملحوظة رقم ١٠).

أسباب أخرى لعدم إبداء الرأي

١ - قوائم مالية لم تراجع (نشرة معايير المراجعة ٢٦).

٢ - عدم الحيادية (نشرة معايير المراجعة ٢٦).

تقارير لا يستخدم فيها الصيغة المنصوص عليها في المعايير، ولا تعبر عن رأي متحفظ.

١ - الاعتماد على آداء مراجع آخر لجزء من مهمة المراجعة (قسم ٥٤٣/١٤).

٢ - لفت الانتباه إلى بعض الأمور (٢٧).

مواضيع أخرى

- التقارير الخاصة بالقوائم المقارنة (نشرة معايير المراجعة ١٥).
- الآراء غير المتكاملة (المجزأة) (٤٨).
- تقارير عن أوجه نشاط مختلفة (نشرة معايير المراجعة ٢).
- تقارير عن المعلومات الاضافية المرفقة بالقوائم المالية والتي أعدها المراجع.

ملحوظة: تشير الأرقام داخل الأقواس إلى أرقام الفقرات في نشرة معايير المراجعة رقم (٢)، إلا إذا كان هناك ما يشير إلى خلاف ذلك.

شكل رقم (٢): موجز لمعايير اعداد تقرير المراجعة

تقرير المراجعة المختصر غير المتحفظ:
Standard Unqualified Short — Form Report

نتذكر أنه سبق في الفصل الأول من هذا الكتاب أن درسنا نموذج تقرير المراجعة غير المتحفظ عند مناقشتنا للهدف الرئيسي من المراجعة الحيادية، حيث عرضنا تفاصيل محتويات هذا التقرير. ويمثل هذا النموذج الشكل العام لتقرير المراجع المرفق بالتقرير السنوي للشركة والذي يوجهه إلى أعضاء مجلس ادارتها أو لجنة المراجعة أو مساهميها. ويفضل إعادة فحص هذا التقرير مرة أخرى في الفصل الأول قبل مواصلة دراسة هذا الفصل.

ويجب دائماً أن يخص التقرير «القوائم المالية كوحدة واحدة» (Financial Statements Taken as a Whole) التي تتضمن الأربعة قوائم الأساسية للفترة الجارية تحت المراجعة، وكذلك كافة الفترات السابقة المعروض بياناتها بالقوائم بهدف المقارنة. وقد يطلب من المراجع في بعض الأحيان أن يقتصر تقريره على قائمة المركز المالي فقط، نظراً لعدم توفر المعلومات الكافية لباقي القوائم الأخرى. ويجب على المراجع، إذا كانت هناك قائمة أو قوائم أخرى بجانب قائمة المركز المالي (مثل قائمةالتغير في المركز المالي أو قائمة التغيرات في حقوق الملكية)، أن يذكر هذه القائمة أو القوائم في فقرة نطاق المراجعة بالتقرير ولا حاجة لذكرها في فقرة الرأي.

ومن المعتاد أن يستمر المراجع في تقديم خدماته لنفس العميل خلال عدة سنوات، ويطلق عليه «المراجع المستمر» (Continuing Auditor). ويجب أن يغطي تقرير هذا المراجع قوائم العام الجاري تحت المراجعة والعام المالي السابق، بشرط أن يكون قد راجع قوائم هذين العامين. وفي واقع الأمر، يترتب على ذلك أنه إذا أصدر المراجع المستمر رأياً غير متحفظاً بشأن القوائم المالية المقارنة فانه يكون قد أصدر تقريرين منفصلين وهما:

أ - تقرير غير متحفظ عن القوائم المالية للفترة الجارية تحت المراجعة.

ب - تقرير غير متحفظ محدث عن القوائم المالية التي تخص العام السابق، إذا كان التقرير السابق إصداره في العام الماضي غير متحفظاً كذلك.

أما إذا ما كانت قوائم العام السابق غير مراجعة بواسطة نفس المراجع،

فيجب أن يوضح ذلك على هذه القوائم وعلى المراجع أن يقصر رأيه على القوائم التي تم مراجعتها. وفي هذه الحالة يجب أن يتضمن التقرير فقرة مستقلة توضح مدى مسئولية المراجع عن قوائم العام السابق.

ويصدر المراجع تقريره المختصر غير المتحفظ إذا توفرت كافة الشروط التالية:

أ - حصول المراجع على أدلة اثبات كافية وذات صلاحية، حتى يتأكد من الوفاء بمعايير المراجعة الثلاثة للعمل الميداني.

ب - أثبتت الأدلة عدم وجود مخالفات جوهرية للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها لم يتم تصحيحها.

جـ - لم تحدث أي تغيرات محاسبية هامة من شأنها أن تؤثر على إمكانية عمل مقارنات بين الأعوام المالية المختلفة.

د - عدم وجود أي ظروف هامة يحيط بها الشك وعدم التأكد لم يكن في الامكان تقديرها أو إزالتها وإزالة آثارها كما في تاريخ تقرير المراجعة.

تقارير مراجعة يختلف نصها عن التقرير النموذجي:

سنناقش في هذا الجزء ستة حالات رئيسية يتطلب الأمر فيها اعداد تقارير يختلف نصها عن نموذج نص تقرير المراجعة غير المتحفظ. ويتعلق أربعة من هذه الحالات بالأربعة عناصر الرئيسية الأولى في الشكل رقم (٢)، حيث قد يتطلب الأمر إصدار رأياً متحفظاً عندما يكون أثر هذه العناصر ليس شاملاً على القوائم المالية. فعند وجود قيود على نطاق المراجعة، على سبيل المثال، من شأنها أن تحد من استطاعة المراجع الحصول على أدلة اثبات كافية وذات صلاحية، يجب أن يكون التقرير متحفظاً. وإذا كانت قيود نطاق المراجعة جوهرية ذات أثر شامل على القوائم المالية، فيجب أن يكون التقرير صارماً، بمعنى (كما ورد في الشكل رقم (٢)) امتناع المراجع عن إبداء الرأي أو إبداء رأياً سلبياً.

وعلى المراجع التأكد أولاً من حدوث أحد هذه الحالات، حتى يتعين عليه تحديد نوع التقرير الذي سيقوم بإصداره، ثم على ضوء تقديره لأثر الموقف على قرارات مستخدمي التقارير المالية ذوي الخبرة والمعرفة، يحدد ما إذا كانت الحالة

جوهرية أم لا. وبناء عليه يصدر المراجع تقريراً متحفظاً عندما تكون الحالة جوهرية لكن ليس لها أثر شامل على صدق وأمانة عرض القوائم المالية كوحدة واحدة. أما إذا كانت آثار الموقف الجوهري شاملة على صدق وأمانة القوائم المالية كوحدة واحدة يمتنع المراجع عن إبداء رأيه في حالة وجود قيود على نطاق المراجعة (الحالة الأولى) أو عدم تأكده بدرجة معقولة بجزء أو أجزاء من القوائم المالية (الحالة الرابعة)، أو قد يقرر إبداء رأياً سلبياً عندما يكتشف عدم تطبيق العميل المبادىء المحاسبية المتعارف عليها.

وغالباً ما تستخدم الأهمية النسبية أو أثر قيمة بند ما على عنصر هام من عناصر القوائم المالية، مثل مجموع الأصول أو صافي الدخل، كمقياس لتحديد مدى خطورة الموقف على صدق وأمانة القوائم المالية ككل. فإذا أغفل العميل، على سبيل المثال، اتباع المبادىء المحاسبية المتعارف عليها الخاصة بالافصاح الشامل ورفض أن يصحح القوائم المالية، فيمكن للمراجع (كخطوة من خطوات اكمال جمع أدلة الاثبات) أن يضيف قيمة آثار قيود التسويات التي رفض العميل إجراءها. وبالتالي يقارن اجمالي قيمة هذا الخطأ مع مستوى معين لدرجة الأهمية النسبية يحدده المراجع على أساس حكمه الشخصي. فيجب إصدار تقريراً متحفظاً عندما تكون قيمة هذه الأخطاء مجتمعه جوهرية (ذات أهمية في التأثير على قرار مستخدم المعلومات)، بالرغم من أن أثر كل منها على حدة محدوداً على عدد قليل من عناصر القوائم المالية كوحدة واحدة. وعلى عكس ذلك عندما يكون أثر هذه الأخطاء على عناصر هامة من عناصر القوائم المالية جوهرياً (اما أثر كبير أو شامل النطاق) إلى حد يؤثر على صدق وأمانة العرض بالقوائم المالية ككل، فيجب أن يكون الرأي هنا سلبياً.

وهناك عدداً من العوامل الأخرى يجب أخذها في الاعتبار لتحديد الأهمية النسبية، وهي:

١ - مجموعة المستخدمين - يهتم المستثمرون غالباً بالعناصر التي تؤثر على قيمة الدخل ومقدرة المؤسسة على توزيع الأرباح النقدية. هذا بينما يهتم المقرضون بعناصر المركز المالي نظراً لما في ذلك من آثار على مقدرة المؤسسة على سداد التزاماتها. وغالباً لا يكون لدى المراجع علماً بالمستخدمين الرئيسيين، ومع هذا يجب أن يكون ملماً (بصفة عامة) بآثار الافصاح على قيمة عدد من

العناصر الأساسية بالقوائم المالية، استناداً إلى خلفيته العامة بمجموعة مستخدمي التقارير المالية.

٢ ـ قابلية قياس العنصر ـ كما في الظروف الهامة التي يحوطها الشك وعدم التأكد مثل الدعاوى القضائية التي يكون من غير المستطاع تقدير قيمة آثار هذا الحدث، يكون قياس أثر الحدث على القوائم المالية ككل غير ممكن. وفي هذه المواقف يأخذ المراجع في اعتباره العوامل الكيفية للقرار مثل الأهمية النسبية للأمر على الافصاح الشامل بالقوائم المالية، أو حتى على وجود المؤسسة نفسها. وقد يؤثر كذلك مدى احتمال تكرار حدوث الأمر على نوع الرأي المصدر.

٣ ـ طبيعة العنصر ـ فيكون الافصاح مثلاً عن حالات الغش والتلاعب والمخالفات القانونية ذات أهمية نسبية تفوق الأهمية النسبية للافصاح عن أخطاء غير متعمدة. وبالمثل تفوق الأهمية النسبية للافصاح عن معاملات الأطراف ذو الصلة الأهمية النسبية للافصاح عن معاملات وحدات اقتصادية لا علاقة بينها.

تقرير المراجعة مقيدة النطاق:

يكون نطاق مهمة المراجعة مقيداً عندما لا يستطيع المراجع الحصول على أدلة اثبات كافية لتأييد واحد أو أكثر من العناصر المفصح عنها بالقوائم المالية. وقد تنشأ هذه القيود نتيجة لظروف خاصة أو بناء على طلب العميل، حيث يعتبر السبب الثاني أكثر خطورة من مجرد سيادة ظروف خاصة أدت إلى محدودية النطاق، نظراً لأن تدخل العميل في حد ذاته يكون معوقاً لاستقلالية المراجع في آداء مهمته. وشجع مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) على عدم إبداء الرأي في مثل هذه الأحوال، وبالرغم من ذلك قد يبدي المراجع رأياً متحفظاً محدود النطاق إذا ما سمحت الظروف بذلك. ومن أمثلة القيود التي يفرضها العميل عدم إعطاء المراجع فرصة مراقبة عملية الجرد الفعلي أو إرسال مصادقات لبعض أصحاب حسابات المدينين. فقد يكون هدف العميل من حد نطاق المراجعة تخفيض قيمة أتعاب المراجع، أو حرصه على عدم مضايقة بعض أصحاب حسابات المدينين الكبيرة. ومن ضمن القيود الأخرى التي يفرضها العميل عدم تزويد المراجع بصور محاضر جلسات مجلس إدارة المؤسسة أو خطاب

إقرار الادارة. ويجب على المراجع في كافة الأحوال أن يبحث ويقيم أسباب امتناع العميل عن تزويده بالأدلة اللازمة، حتى يستطيع أن يقرر ما إذا كان من الملائم له أن يبدي رأياً متحفظاً أو يمتنع عن ابداء الرأي كلية. وعلى العموم تنص المعايير المهنية على أن يمتنع المراجع عن إبداء الرأي أو أن يكون رأيه متحفظاً بقيود نطاق المراجعة، إذا رفض العميل تزويده بأدلة الاثبات الهامة مثل خطاب إقرار الادارة. وينصب قلق المراجع هنا على ما إذا كانت القوائم المالية تتضمن مخالفات يحاول العميل اخفاء أمرها.

وفي بعض الحالات لا يفرض العميل أي قيود على نطاق المراجعة، لكن قد تحول الظروف، التي تخرج عن تحكم العميل، المراجع دون الحصول على أدلة اثبات كافية وصالحة مثل:

١ - عدم المقدرة على الحصول على مصادقات حسابات المدينين أو آداء الاجراءات البديلة، نظراً لعدم تعاون أصحاب الحسابات في الرد على خطابات المصادقات وعدم كفاية المعلومات الخاصة بالتحصيل.

٢ - عدم إمكانية مراقبة الجرد الفعلي أو اداء الاجراءات البديلة، نظراً لأن عميل المراجعة لا يستعمل نظام المخزون المستمر. ويحدث ذلك الموقف فقط عند التعاقد على مهمة المراجعة بعد انتهاء السنة المالية.

٣ - رفض المستشار القانوني لعميل المراجعة تزويد المراجع بخطاب برأيه في شأن الدعاوى القانونية تحت البت بدار القضاء.

وتظهر صيغة التحفظ (Qualifying Language) في ثلاثة فقرات من تقرير المراجعة مقيد النطاق. فيجب أن يسبق الجملة الثانية (التي تشير إلى اتباع معايير المراجعة المتعارف عليها) من فقرة نطاق المراجعة عبارة «باستثناء ما ذكر أدناه» (Except as Noted Below). ويترتب على ذلك إضافة فقرة جديدة (الفقرة الثانية) لتوضيح الحقائق التي تحيط بأسباب التحفظ في التقرير وكذلك أثر القيود في نطاق المراجعة على القوائم المالية. وأخيراً، يتم تعديل الجملة الأولى من فقرة ابداء الرأي بعبارة التحفظ التي تبدأ بكلمة «باستثناء» (Except for).

ويوضح المثال التالي تقريراً متحفظاً، حيث تم التعاقد على مهمة المراجعة بعد انتهاء العام المالي للعميل في عام ١٤٠٩ هـ ولم يستطع المراجع مراقبة الجرد

الفعلي. وتعتبر قيمة المخزون في هذه الحالة جوهرية لكن ليس لها أثر هام جداً وشامل على القوائم المالية ككل. كما لم يكن في استطاعة المراجع اداء الاجراءات البديلة.

فقرة نطاق المراجعة:

قمنا بمراجعة قائمة المركز المالي لشركة . . . . . عن العامين المنتهيين في ٣٠ من ذي الحجة عام ١٤٠٩ هـ وعام ١٤٠٨ هـ، وكذلك قوائم الدخل والتغير في المركز المالي لهذين العامين. وباستثناء ما وضحناه بالفقرة التالية، قمنا بآداء إجراءات المراجعة طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، والتي تضمنت فحص السجلات المحاسبية وإجراءات أخرى اعتبرناها لازمة وملاءمة للظروف السائدة.

فقرة الايضاح:

لم نتمكن من مراقبة عملية الجرد الفعلي لمخزون العام المالي المنتهي في ٣٠ من ذي الحجة عام ١٤٠٩ هـ (والذي تبلغ قيمته . . . ريال) والعام المالي المنتهي في ٣٠ من ذي الحجة عام ١٤٠٨ هـ (والذي تبلغ قيمته . . . . ريال)، نظراً لأنه تم التعاقد على مهمة المراجعة في تاريخ لاحق لهذه التواريخ. ولم نستطع التحقق من كميات مخزون هذه الفترات باستخدام اجراءات المراجعة الأخرى نظراً لطبيعة السجلات التي تستخدمها الشركة.

فقرة ابداء الرأي:

وفي رأينا ـ باستثناء آثار تلك التسويات التي ربما كانت ضرورية إذا ما كنا قادرين على مراقبة الجرد الفعلي للمخزون ـ تعرض القوائم المالية السابق الاشارة إليها بصدق وأمانة المركز المالي لشركة . . . . . في ٣٠ من ذي الحجة عام ١٤٠٩ هـ وعام ١٤٠٨ هـ، وكذلك نتائج العمليات والتغيرات في المركز المالي في هذه التواريخ، طبقاً للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها والمتبعة على أساس ثابت.

ويجب ملاحظة استخدام كلمة «باستثناء» في كل من فقرتي نطاق المراجعة وابداء الرأي، كما وضحنا في فقرة الايضاح أسباب قيود نطاق المراجعة وآثار التحفظ في التقرير. ويجب أخيراً عند إبداء مثل هذا الرأي، الاشارة في فقرة ابداء الرأي إلى الآثار الممكنة للتسويات المحتملة على القوائم المالية، وليس إلى التحفظ نفسه.

وللمراجع حق الامتناع عن إبداء رأيه إذا كانت قيمة المخزون في ٣٠ من ذي الحجة لكل من عام ١٤٠٩ هـ وعام ١٤٠٨ هـ جوهرية وذات أثر هام وشامل على القوائم المالية كوحدة واحدة لهذين العامين. وبجانب ذلك، فقد يكون هناك أكثر من تحفظ واحد في نطاق المراجعة، كما هو الموقف عند عدم إمكان الحصول على أدلة اثبات حسابات أخرى. فبالرغم من عدم أهمية وشمولية أثر القيود في حساب واحد، إلّا أنه قد تكون آثار كل القيود مجتمعه في عدد من الحسابات جوهرية وذات أهمية وشمولية كبيرة على القوائم المالية. والمثال التالي يوضح تقرير المراجع الذي يمتنع فيه عن ابداء الرأي نظراً لتعدد القيود في نطاق مراجعة عدد من الحسابات المختلفة، والتي ترتب عليها أثار جوهرية وشاملة على القوائم المالية.

فقرة نطاق المراجعة:

لا تختلف صيغتها عن صيغة نفس الفقرة بالمثال السابق.

فقرة الايضاح:

لم نتمكن من مراقبة عملية الجرد الفعلي لمخزون العام المالي المنتهي في ٣٠ من ذي الحجة عام ١٤٠٩ هـ (والذي تبلغ قيمته . . . ريال)، والعام المالي المنتهي في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٨ هـ (والذي تبلغ قيمته . . . ريال)، نظراً لأنه تم التعاقد على مهمة المراجعة في تاريخ لاحق لهذه التواريخ. وبالاضافة إلى ذلك، لم نتمكن من الحصول على أدلة إثبات تكلفة المعدات والممتلكات التي تمتلكها الشركة قبل ٣٠ من ذي الحجة عام ١٤٠٨ هـ. ولم نتمكن من التحقق من كميات المخزون وتكلفة المعدات والممتلكات من خلال اجراءات المراجعة الأخرى، نظراً لطبيعة السجلات التي تستخدمها الشركة.

فقرة ابداء الرأي:

نظراً لعدم مقدرتنا على الاقتناع بكل من كمية المخزون وتكلفة المعدات والممتلكات من خلال استخدام اجراءات المراجعة المتعارف عليها أو بدائلها الملائمة، كما سبق أن وضحنا أعلاه، فان نطاق المراجعة لم يكن كافياً لابداء الرأي، وبناء عليه لا نبدي رأياً عن القوائم المالية السابق الاشارة إليها في الفقرات أعلاه.

وقد يجزء المراجع رأيه عندما تكون قيود نطاق المراجعة جوهرية وذات أثر شامل على أحد القوائم المالية أو عدد منها ككل، بينما تكون قيود أخرى غير جوهرية وليست شاملة الأثر. وفي هذه الحالة قد يمتنع المراجع عن ابداء الرأي على القوائم التي تأثرت بقيود نطاق المراجعة وابداء رأي غير متحفظ على القوائم الأخرى. فإذا كان التعاقد على عملية المراجعة في أوائل عام ١٤٠٨ هـ، على سبيل المثال، بحيث لا يمكن مراقبة جرد مخزون أول هذا العام فقط (بافتراض أن رصيده جوهري وذات أثر شامل) أو مراجعته بواسطة إجراءات المراجعة البديلة، فيمكن للمراجع اتباع التالي:

١ ـ توضيح قيود نطاق المراجعة في كل من فقرة النطاق والايضاح بالتقرير.

٢ ـ الامتناع عن ابداء الرأي عن قوائم الدخل والتغيرات في المركز المالي والأرباح المحتجزة لعام ١٤٠٨ هـ.

٣ ـ ابداء رأي غير متحفظ عن قائمة المركز المالي للعام المنتهي في ٣٠ ذي الحجة ١٤٠٨ هـ وكذلك كافة القوائم المالية للعام المنتهي في ٣٠ ذي الحجة ١٤٠٩ هـ.

تقرير مراجعة القوائم المالية المخالفة للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها:

قد يكون رأي المراجع متحفظاً أو سلبياً عندما:

أ - يكون افصاح العميل عن بند هام من بنود القوائم المالية مخالفاً للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها، أو.

ب - يمتنع العميل عن الافصاح في القوائم المالية عن بند هام من بنود القوائم المالية مخالفاً للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها.

ويتمشى ذلك مع المعيار الأول لتقارير المراجعة (الذي يتطلب أن ينص في تقرير المراجع على ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقاً للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها)، والمعيار الثالث (والذي يفترض كفاية الافصاح عن المعلومات في القوائم المالية إلا إذا أشار المراجع في تقريره إلى ما يخالف ذلك). ويتحدد ما إذا كان التقرير متحفظاً أو سلبياً على ضوء الأهمية النسبية لمخالفة المبادىء المحاسبية المتعارف عليها. وتفسر الأهمية النسبية هنا كما تم اتباعه في الجزء السابق.

وتكون صيغة التحفظ في هذه التقارير أشد لهجة من صيغ التحفظ الأخرى، حيث أنها تتناول مخالفات متعمدة من جانب العميل للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها. ولا تسمح «هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية» (SEC) للمؤسسات بتقديم التقرير السنوي K — 10 (تنفيذاً لقانون تنظيم أسواق الأوراق المالية الأمريكي لعام ١٩٣٤ م)، أو بتسجيل قوائمهم المالية (تنفيذاً لقانون إصدار الأوراق المالية الأمريكي لعام ١٩٣٣ م)، والتي يشير فيها المراجع إلى مخالفة المؤسسة للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها. ولذلك السبب يكون من النادر إصدار تقارير مراجعة من هذا النوع. وفيما يلي مثالاً لتقرير متحفظ لعدم رسملة التزامات عقود الايجار طويلة الأجل.

فقرة نطاق المراجعة:

لا تختلف صيغته عن صيغة نفس الفقرة في التقرير غير المتحفظ.

فقرة الايضاح:

لا تتضمن قائمة المركز المالي للعام المنتهي في ٣٠ ذي الحجة ١٤٠٩ هـ قيم الأصول والالتزامات الناتجة عن عقود إيجار طويلة الأجل، والتي في رأينا يجب رسملتها تمشياً للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها. وسوف تزيد قيمة الأصول بمبلغ . . . ريال إذا رسملت قيمة هذه العقود، كما ستزيد قيمة الالتزامات طويلة الأجل بمقدار . . . ريال والأرباح المحتجزة بمقدار . . . ريال كما في ٣٠ من ذي الحجة عام ١٤٠٩ هـ. أما بالنسبة لصافي الدخل وربحية السهم العادي فستزيد (تنخفض) بمبلغ . . . ريال و . . . ريال على التوالي عن العام المنتهي.

فقرة ابداء الرأي:

في رأينا، باستثناء آثار عدم رسملة قيمة عقود الايجار طويلة الأجل التي سبق توضيحها بالفقرة السابقة، تعرض القوائم المالية بصدق وأمانة المركز المالي لشركة . . . في ٣٠ من ذي الحجة عام ١٤٠٩ هـ و ٣٠ من ذي الحجة عام ١٤٠٨ هـ، وكذلك نتائج عمليات التشغيل والتغيرات في المركز المالي خلال هذه الأعوام، طبقاً للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها والمتبعة على أساس ثابت.

ويمكن ملاحظة ما يلي على تقرير المراجعة السابق:

١ ـ عدم اختلاف صيغة فقرة نطاق المراجعة عن صيغة نفس الفقرة في التقرير غير المتحفظ، نظراً لأنه تم الوفاء بمعايير نطاق المراجعة.

٢ ـ تفصح فقرة الايضاح عن الحقائق المحيطة بعدم تطبيق المبادىء المحاسبية والآثار المالية المترتبة على ذلك في كافة محتويات القوائم المالية.

٣ ـ تبدأ صيغة التحفظ في فقرة ابداء الرأي بكلمة «باستثناء».

واستثناء لهذا الأسلوب، يمكن للمراجع ابداء رأي غير متحفظ إذا ما كان عدم اتباع المبادىء المحاسبية المتعارف عليها ضرورياً بما لا يخل بمعنى ومضمون القوائم المالية، ومن النادر حدوث هذا الموقف.

وقد يكون من غير الملائم ابداء رأي متحفظ عن مخالفات المبادىء المحاسبية المتعارف عليها ذات الأثر الجوهري، بل يجب أن يكون الرأي سلبياً. فيمكن ابداء هذا النوع من الآراء عند اكتشاف مخالفة كبيرة للمبادىء، على سبيل المثال، أو عندما يكون هناك عدداً كبيراً من المخالفات (التي لم يتم تصحيحها) التي يكون أثرها الشامل جوهرياً على القوائم المالية كوحدة واحدة. ففي مثالنا السابق، إذا كانت آثار عدم تسجيل التزامات عقود الايجار طويلة الأجل جوهرية وشامله على القوائم المالية كوحدة واحدة، يكون تقرير المراجع كما يلي:

فقرة نطاق المراجعة:

لا تختلف صيغته عن صيغة نفس الفقرة في التقرير غير المتحفظ.

فقرة الايضاح:

لا تختلف صيغتها عن صيغة نفس الفقرة في التقرير المتحفظ لعدم تطبيق المبادىء المحاسبية المتعارف عليها.

فقرة ابداء الرأي:

في رأينا ـ نظراً لآثار الحقائق الموضحة في الفقرة السابقة ـ لا تعرض القوائم المالية الموضحة أعلاه بصدق وأمانة ـ طبقاً للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها ـ المركز المالي لشركة . . . في ٣٠ من ذي الحجة عامي ١٤٠٩ هـ و١٤٠٨ هـ، أو نتائج عمليات التشغيل والتغيرات في المركز المالي عن هذين العامين.

ونلاحظ خصائص الرأي السلبي كما يلي:

١ ـ عدم اختلاف صيغة فقرة نطاق المراجعة عن صيغة نفس الفقرة في التقرير غير المتحفظ، نظراً لأنه تم الوفاء بمعايير المراجعة.

٢ ـ وكما في حالة التقرير المتحفظ لعدم تطبيق المبادىء المحاسبية المتعارف عليها، تفصح فقرة الايضاح عن الحقائق المحيطة بعدم اتباع هذه المبادىء وما يترتب على ذلك من آثار في محتويات القوائم المالية.

٣ ـ يكون الرأي سلبياً نظراً للأثر الجوهري للمخالفات في تطبيق المبادىء المحاسبية على القوائم المالية كوحدة واحدة.

٤ ـ لا يذكر بالرأي ما يشير إلى اتباع المبادىء المحاسبية بثبات من عام لآخر، نظراً لأن مثل هذه الصيغة قد تنطوي ضمناً على تطبيق مبادىء محاسبية متعارف عليها. ولا يمنع ذلك من أن يبدي المراجع كذلك رأياً متحفظاً عن مخالفة مبدأ الثبات إذا حدث تغيير في المبادىء المحاسبية المتبعة ذات أثر جوهري على القوائم المالية للعام تحت المراجعة.

تقرير المراجعة المتحفظ لعدم الثبات في تطبيق المبادىء المحاسبية:

يتطلب المعيار الثاني لتقارير المراجعة أن يذكر بالتقرير ما إذا كانت المبادىء المحاسبية المتعارف عليها مطبقة بثبات من عام إلى آخر. وتهدف «صيغة الثبات» (Consistency Phrase) في تقرير المراجعة إلى تأكيد عدم تأثر المقارنة بين القوائم المالية لعدد من السنوات تأثراً جوهرياً نتيجة للتغيرات المحاسبية. ولذلك السبب لا يتضمن تقرير مراجعة قوائم العميل لأول مرة صيغة الثبات في تطبيق المبادىء المحاسبية.

ويكون نموذج صيغة الثبات في تقرير المراجع غير المتحفظ على القوائم المالية المقارنة كما يلي:

«. . . طبقاً للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها والمتبعة بثبات».

وإذا كان التقرير عن قوائم مالية تخص عام واحد، فتكون صيغة الثبات في التقرير غير المتحفظ كما يلي:

«. . . طبقاً للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها المتبعة على أساس يتسق مع تلك المطبقة في العام الماضي».

وأخيراً إذا كانت القوائم المالية تتضمن قوائم العام الجاري والسابق وكذلك قوائم أعوام أخرى سالفة (بهدف المقارنة فقط)، فتكون صيغة الثبات بالتقرير كما يلي:

«. . . طبقاً للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها والمتبعة على أساس ثابت يتفق مع تلك المطبقة في الأعوام السالفة».

وتعرف المبادىء المحاسبية المتعارف عليها التغيرات المحاسبية بما يلي:

أ - التغيرات في المباديء المحاسبية المتبعة أو في طريقة تطبيقها.

ب - التغيرات في الوحدة المحاسبية التي يعد عنها تقرير المراجعة.

ج - التعديلات المحاسبية لتصحيح أخطاء محاسبية عن الأعوام السابقة.

ويستطيع عميل المراجعة تغيير المبادىء المحاسبية المطبقة إذا أمكن له إثبات أفضلية المبادىء الجديدة. كما أنه قد يتحتم على العميل تغيير المبادىء المتبعة بناء على قرارات السلطات الرسمية التي تصدر تلك المبادىء والتي، لما لها من صلاحيات، تستطيع أن ترغم المؤسسات على تغيير تطبيق المبادىء حتى تكون القوائم المالية مطابقة للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها.

ويجب أن يتحفظ المراجع في تقريره وبخصوص أي تغيرات محاسبية قد يكون لها أثر على المقارنات، حتى ولو كانت هذه التغيرات بناء على قرارات العميل، كما يجب أن يعتمد المراجع هذه التغيرات في فقرة إبداء الرأي المتحفظ. وتميز معايير المراجعة بين التغيرات في المبادىء المحاسبية التي تؤثر في المقارنة وبين التي لا تؤثر فيها. وتعتبر التغيرات التالية ذات أثر على المقارنات بين القوائم المالية ويجب أن يتحفظ بشأنها المراجع في تقريره:

١ - التغيرات في الوحدة المحاسبية التي يخصها تقرير المراجعة (مثل دمج القوائم المالية لشركة تابعة في القوائم الموحدة للعام الجاري) والتي لم توجد بالعالم الماضي، علماً بأن الشركة كانت تمتلك هذه الوحدة التابعة.

٢ - التغيرات في المبادىء المحاسبية المتبعة أو طرق تطبيقها.

٣ ـ تصحيح أخطاء الأعوام السابقة المتعلقة بالمبادىء المحاسبية، مثل تصحيح أخطاء تطبيق طرق تقويم المخزون في العام الماضي.

كما لا تعتبر التغيرات التالية ذات أثر على المقارنة بين القوائم المالية لعدد من الأعوام، ولذلك لا ضرورة لتحفظ المراجع في تقريره بشأن ثبات المبادىء المحاسبية:

١ ـ التغيرات في التقديرات المحاسبية، مثل التغيرات في تقدير العمر الانتاجي للأصول الثابتة عند حساب قيمة مصروف الاستهلاك.

٢ ـ تصحيح الأخطاء التي لا تتعلق بالمبادىء المحاسبية، مثل تصحيح الأخطاء الحسابية عند جرد مخزون الأعوام السابقة.

٣ ـ التغيرات في أشكال وطرق العرض بقائمة التغيرات في المركز المالي.

٤ ـ التغيرات الناتجة عن أحداث أو عمليات مختلفة بالكامل أو غير اعتيادية، مثل بيع أو شراء فرع نشاط جديد (لا أثر له على الوحدة المحاسبية)، أو حتى بيع أو شراء شركة تابعة في بعض الأحيان.

كما لا يجب أن يتحفظ تقرير المراجع إذا لم يكن للتغيرات المحاسبية أثراً جوهرياً على القوائم المالية للفترة تحت المراجعة، بل يتوقع أن يكون أثرها جوهرياً على قوائم الأعوام القادمة. لكنه يجب الافصاح عن هذه الآثار في الملاحظات المرفقة بالتقرير المالي.

وطبقاً للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها، هناك بعض التغيرات يترتب عليها ضرورة إعادة عرض القوائم المالية للأعوام السابقة بأثر رجعي استجابة لمبدأ قابلية المقارنة بين قوائم عدد من السنوات المالية وفيما يلي أمثلة لهذه التغيرات التي نصت عليها المبادىء المحاسبية:

١ ـ التغيرات في الوحدة المحاسبية تحت المراجعة.

٢ ـ التغيرات في طريقة تقويم المخزون من طريقة الوارد أخيراً ـ صادر أولاً إلى أي طرق التقويم الأخرى (مثل متوسط التكلفة أو طريقة الوارد أولاً ـ صادر أولاً)، وليس من طريقة الوارد أولاً ـ صادر أولاً إلى طريقة الوارد أخيراً ـ صادر أولاً.

٣ ـ التغيرات في طريقة المحاسبة في الصناعات الاستخراجية سواء من أو إلى طريقة التكلفة الكلية (المناجم واستخراج زيت الخام والغابات).

٤ ـ التغيرات في طريقة المحاسبة عن عقود المقاولات طويلة الأجل.

هذا وبالرغم من إعادة عرض القوائم المالية عن الأعوام السابقة بأثر رجعي، حتى تعكس أثر هذه التغيرات على قوائم تلك الأعوام، ما زال المراجع مطالباً بالتحفظ في تقريره بشأن عدم الثبات في تطبيق المباديء المحاسبية المتعارف عليها. ويوضح المثال التالي تقرير المراجع عندما يغير العميل طريقة المحاسبة عن عقود المقاولات طويلة الأجل من «طريقة العقد التام» إلى «طريقة نسبة اتمام العقد».

فقرة نطاق المراجعة:

لا تختلف صيغتها عن صيغة نفس الفقرة في التقرير غير المتحفظ.

فقرة الايضاح:

لا توجد.

فقرة ابداء الرأي:

. . . طبقاً للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها والمتبعة على أساس ثابت، بعد المحاسبة بأثر رجعي عن التغيرات (والتي نوافق عليها) في المحاسبة عن عقود المقاولات طويلة الأجل والموضحة بالملحوظة رقم (٨) بالقوائم المالية.

وطبقاً للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها، يتم المحاسبة عن الأثر التراكمي للتغيرات في تطبيق المبادىء المحاسبية للأعوام السابقة كما يلي:

١ ـ حساب قيمة صافي أثار التغيرات المحاسبية على قيم الأصول في الأعوام السابقة.

٢ ـ عرض قيمة صافي الأثر التراكمي بقائمة الدخل عن العام الذي تقرر فيه التغيير المحاسبي كبند مستقل يلي بند صافي الدخل بعد الضرائب.

٣ ـ إعادة حساب قيم عناصر قائمة الدخل عن الأعوام السابقة والتي تأثرت بالتغيرات في المبادىء المحاسبية، وعرض قيمة صافي الدخل وربحية السهم العادي المعدلة لكل من هذه السنوات.

ويكون تقرير المراجعة المتحفظ كما يلي:

فقرة نطاق المراجعة:

لا تختلف صيغتها عن صيغة نفس الفقرة في التقرير غير المتحفظ.

فقرة الايضاح:

لا توجد.

فقرة ابداء الرأي:

. . . المطبقة على أساس ثابت، باستثناء التغير في طريقة حساب الاستهلاك والتي نوافق عليها والموضحة بالملحوظة رقم (٥) بالقوائم المالية.

ويجب ملاحظة بعض الخصائص الفريدة لتقرير المراجعة المتحفظ بسبب عدم الثبات في تطبيق المبادىء المحاسبية، وهي:

١ ـ يعتبر هذا النوع من التقارير أقل جدية عن باقي التقارير الأخرى، كما يتضح ذلك بالرجوع إلى الشكل رقم (٢) حيث لا توجد حالات قصوى للافصاح عن التغيرات في المبادىء المحاسبية. فاما يعتبر التغيير المحاسبي جوهرياً يتطلب ابداء رأي متحفظ، أو غير هام، حيث لا يوجد تغيير محاسبي ذو أهمية عالية تبرر ابداء رأي سلبي. وكما سبق القول، ان التغيرات المحاسبية التي تمثل مخالفة جوهرية للمبادىء المحاسبية تتطلب

ابـداء رأي سلبي، ولكن يجب ملاحـظة أن هـذا الـرأي ينصرف إلى عـدم تـطبيق مبدأ معـترف به وليس لتغيـير تـطبيق المبـادىء. وبـالـرغم من عـدم الاشـارة إلى ما يفيـد بـابـداء رأي سلبي لعـدم الثبـات في تـطبيق المبـادىء المحاسبية، إلا أنه لا يوجد ما يحول دون إبداء المـراجع رأيـاً متحفظاً لعـدم الثبات ورأياً سلبياً لأسباب أخـرى. كما أن إفصـاح المراجـع في تقريـره عن التغيرات المحاسبية ما هو إلا تكرار لـلإفصاح الـذي يلتزم بعمله العميل في القوائم المالية بناء على نصوص المبـادىء المحاسبيـة (عندمـا تكون آثـار هذه التغيرات جوهرية).

٢ ـ نظراً لأن الثبات في تـطبيق الطرق المحـاسبية يمثـل أحد المبـادىء المحاسبيـة المتعارف عليها، يكون تقرير المراجع غير المتحفظ (والذي ينص على صـدق وأمانة عرض القوائم المالية مشتملة على الافصاح عن التغـيرات المحاسبيـة) كافياً. ولهذا السبب اقترحت «لجنة مسئوليات المراجعيين الأمريكيين» في عام ١٩٧٨ م عدم ضرورة عبارة التحفظ بشـأن عدم الثبـات في تطبيق المبـادىء المحاسبية. وفي عام ١٩٨١ م طلب مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي من أعضائه المـوافقة عـلى ما جـاء في الاقتراح. ومن ثم بقت صيغـة التحفظ في تقرير المراجعة بالرغم من عدم ضرورتها.

٣ ـ يمثل تقرير المراجعة المتحفظ لعدم الثبات في تطبيق المبادىء المحاسبية التقرير المتحفظ الـوحيد الـذي لا يشتمل عـلى فقرة الايضـاح، باستثنـاء الحـالات التالية: .

- التغيرات في المبادىء المحاسبية غير المتعارف عليها.
- التغيرات في المبادىء المحاسبية التي لا يوافق عليها المراجع.
- من غير الممكن أو عملياً تحديد ما إذا كانت المبادىء مطبقـة على أسـاس ثـابت، وذلك إذا كـان المراجـع يبدي رأيـه لأول مرة عن عميـل تكون سجلاته المحاسبية غير سليمة.

تقرير المراجعة عن الأحداث الجوهرية المشكوك فيها:

تتضمن كافة القوائم المالية بعض البنود التي يحوط تقدير قيمتها عنصر عدم التـأكد، مثـل مخصصات الـديون المشكـوك في تحصيلهـا ومخصصـات الاستهـلاك

وعدداً من الخصوم المقدرة. ولكن يمكن تقدير هذه البنود والتحقق منها بواسطة أنواع مختلفة من أدلة الاثبات. وبجانب ذلك يوجد هناك نوعاً آخر من العناصر التي يحوطها الشك والتي لا يمكن تقديرها قيمتها في تاريخ تقرير المراجعة بدرجة معقولة من التأكد، وذلك نظراً لاعتماد قيمة هذه العناصر على احتمال حدوث أو عدم حدوث أحداث في المستقبل. ويتطلب هذا النوع من الأحداث التحفظ في تقرير المراجعة. وفيما يلي أمثلة لهذه العناصر:

١ ـ الدعاوى القضائية التي لم يتم البت في أمرها، وليس في استطاعة العميل أو مستشاره القانوني أن يقدر نتائج هذه الدعاوى.

٢ ـ الخلافات الضريبية بين العميل ومصلحة الضرائب، والتي قد يترتب عليها التزامات ضريبية إضافية على العميل أو استرداد ضرائب سبق سدادها بالزيادة.

٣ ـ احتمال استرداد نفقات مؤجلة، مثل مصروف المكافآت التشجيعية المؤجلة.

٤ ـ احتمال تحصيل أنواعاً معينة من حسابات المدنينين، مثل القروض الممنوحة للمديرين وكبار الموظفين الذين يكون من الصعب تقدير قدراتهم المالية على السداد.

٥ ـ احتمال عدم مقدرة العميل على مواصلة نشاطه الاقتصادي.

ويتوقف نوع تقرير المراجعة الملائم للأحداث الجوهرية المشكوك فيها على مدى أهمية هذه الأحداث. وفي بعض الأحيان لا تعتمد درجة الأهمية على القيم المالية للعنصر الذي يحيطه عدم التأكد، نظراً لأن الخاصية المميزة لعدم التأكد هي أنه لا يمكن تقدير قيمتها. فيجب الأخذ في الاعتبار العوامل الوصفية (بدلاً من الكمية)، مثل الأهمية النسبية للبند الذي ينطوي على عدم المعرفة والشك وكذلك عدد هذه البنود. وإذا كانت المؤسسة تواجه حدثاً جوهرياً واحداً يتضمن درجة معقولة من عدم التأكد، لكن ليس لهذا الحدث أثراً شاملاً على القوائم المالية، فيجب التحفظ (إذا زال الشك وعدم المعرفة وأمكن تحديد قيمة الحدث) في إبداء رأي المراجعة واستخدام عبارة «آخذاً في الاعتبار». وبالرغم من اكتفاء «مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي» (AICPA) بالاشتراط على المراجع أن يبدي رأياً متحفظاً بواسطة عبارة «آخذاً في الاعتبار». الا أنه يجوز للمراجع أن يمتنع عن

ابداء رأيه إذا كان ذلك أكثر ملاءمة للظروف المحيطة بعدم التأكد. ومع هذا لا يوجد هناك أي توجيهات في معايير المراجعة يسترشد بها المراجع للاختيار بين رأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي كلية. ومن المتوقع أن يكون الامتناع عن ابداء الرأي أكثر ملاءمة إذا كان الموقف ينطوي على ظواهر متعددة وهامة من عدم التأكد من شأنها أن تهدد كيان العميل نفسه.

وفيما يلي مثالاً لرأي متحفظ بخصوص الشك وعدم التأكد من استطاعة العميل مواصلة نشاطه الاقتصادي.

فقرة نطاق المراجعة:

لا تختلف صيغتها عن صيغة نفس الفقرة في التقرير غير المتحفظ.

فقرة الايضاح:

كما ورد في القوائم المالية، حققت الشركة صافي خسائر قدرها ٤٥٦٠٠٠ ريال خلال العام المنتهي في ٣٠ ذي الحجة ١٤٠٩ هـ. وبجانب ذلك تزيد الخصوم المتداولة عن الأصول المتداولة كما في ٣٠ ذي الحجة ١٤٠٩ هـ بمقدار ٣٤٦٠٠٠ ريال. وتشير هذه العوامل، بجانب عوامل أخرى وردت في الملحوظة المرفقة بالقوائم المالية رقم (٢)، الى احتمال عدم مقدرة الشركة على الاستمرار في نشاطها الاقتصادي. ولا تعكس القوائم المالية القيمة السوقية التي يمكن تحقيقها لأصول وخصوم الشركة إذا ثبت عدم استطاعتها مواصلة نشاطها الاقتصادي واضطرت فعلاً إلى تصفية أعمالها.

فقرة ابداء الرأي:

وفي رأينا ـ آخذاً في الاعتبار أثار أي تعديلات في قيم أصول الشركة التي قد تكون ضرورية نتيجة لزوال الشك ومن ثم التأكد من عدم قدرتها على مواصلة نشاطها الاقتصادي والمذكورة في الفقرة السابقة ـ تعرض القوائم المالية بصدق وأمانة المركز المالي للشركة في ٣٠ ذي الحجة ١٤٠٩ هـ، ونتائج عملياتها والتغيرات في مركزها المالي للعام المنتهي في هذا التاريخ، طبقاً للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها والمتبعة بشكل متسق مع تلك المبادىء المستخدمة بالعام الماضي.

وإذا كان الرأي يتعلق بفترتين ماليتين (بغـرض المقارنـة)، وأن عدم التـأكد من إمكانية استمرار الشركة يقتصر على الفترة تحت المراجعة فقط، يبدي المراجع رأيه المتحفظ عن الفترة الجارية فقط، وليس عن الفترتين السابقة والحالية

أما عندما يكون الشك وعدم التأكد جوهرياً وذو أثـر شـامل عـلى القوائم المالية بدرجة تحـول دون إبداء الـرأي على تلك القـوائم كوحـدة واحدة، يجب أن تكون صيغة عدم إبداء الرأي الخاصة بالمثال السابق كما يلي:

فقرة نطاق المراجعة:

لا تختلف صيغتها عن صيغة نفس الفقرة في التقرير غير المتحفظ.

فقرة الايضاح:

لا تختلف عن صيغة نفس الفقرة في نفس المثال السابق.

فقرة ابداء الرأي:

نـظراً لعدم إمكـانية تحـديـد مستقبـل النشـاط الاقتصـادي للشركـة وكذلك الآثار الجوهرية لعدم التأكـد التي وضحناهـا بالفقـرة السابقـة، لن يكون في استطاعتنـا ابداء الـرأي. وبناء عليـه لن نبدي رأينـا عن القوائم المالية لشركة . . . عن العام المالي المنتهي في ٣٠ ذي الحجة ١٤٠٩ هـ.

أسباب أخرى للامتناع عن ابداء الرأي:

هناك عدداً من الأسباب تدعو المراجع للامتناع عن ابداء الرأي، وقد سبق أن درسنا اثنين منها وهما القيود على نطاق المراجعة ذات الأثر الجـوهري والشـامل وكذلك الشك وعدم التأكد من عناصر جوهرية. وما زال هناك سببان آخران وهما ارتباط اسم المراجع بالقـوائم الماليـة غير المـراجعة للشركـات التي تتداول أوراقهـا المالية بالأسواق العامة وعدم حيادية المراجع

وسبق أن ذكرنا في بداية هـذا الفصل إلى أن اسم المـراجع يـرتبط بالقـوائم

المالية عندما يظهر اسمه مقروناً بلقبه المهني (محاسب قانوني ـ CPA) بالتقارير والمستندات أو أي مخاطبات تشتمل على قوائم مالية، سواء أعدها المراجع أو الحق اسمه بها. وعندما يرتبط اسم المراجع بالقوائم المالية غير المراجعة للمؤسسات التي تتداول أوراقها المالية بالأسواق العامة، تكون فقرة الامتناع عن إبداء الرأي كما يلي:

عدم ابداء الرأي:

(القوائم المالية غير المراجعة)

لم نراجع قائمة المركز المالي المرفقة لشركة . . . كما في ٣٠ من ذي الحجة لعام ١٤٠٩ هـ وعام ١٤٠٨ هـ، وكذلك قوائم الدخل والأرباح المحتجزة والتغيرات في المركز المالي للعام الجاري، ولذلك فاننا لا نبدي رأينا بشأن هذه القوائم

وقد ترفق هذه العبارة بالقوائم غير المراجعة أو تطبع على وجهها، وبجانب ذلك يجب أن يوضح على كل صفحة من التقارير غير المراجعة ما يفيد ويشير إلى ذلك بوضوح وفي مكان ظاهر على الصفحة حتى يسهل ملاحظة هذه العبارة. وفي هذا الموقف، يكون المراجع مسئولاً عن اتباع اجراءات المراجعة اللازمة لمجرد قراءة القوائم واكتشاف أي أخطاء جوهرية واضحة. كما يجب عدم الاشارة إلى أي إجراءات قد اتبعها المراجع حتى لا يلتبس الأمر على القارىء. ولا يحول ذلك المراجع عن الافصاح عن أي مخالدات للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها التي اكتشفها خلال اطلاعه على القوائم والتي يرفض العميل الافصاح عنها. ويجب في هذه الحالة تعديل فقرة الامتناع عن ابداء الرأي للافصاح عن المخالفات في تطبيق المبادىء المحاسبية وما يترتب عليها من آثار على القوائم المالية، إذا اتيح ذلك. ولا يجوز للمراجع أن يقتصر على الامتناع عن ابداء الرأي عندما يتوفر دليل اثبات كافي يشير إلى تحوير في القوائم المالية. وإذا رفض عميل المراجعة تصحيح القوائم المالية أو اعترض على الفقرة المعدلة للامتناع عن إبداء الرأي، فيجب أن ينسحب المراجع من مهمة المراجعة ويرفض ارتباط اسمه بالقوائم المالية.

واذا اتضح أن العميل (شركة مساهمة تتداول أوراقها المالية في الأسواق العامة) سيستخدم اسم المراجع في مخاطباته المتعلقة بالقوائم المالية غير المراجعة أو التي لم يفحصها المراجع، يجب أن يطالب المراجع بما يلي:

أ ـ أن لا يذكر اسمه في أي من هذه المخاطبات، أو.

ب ـ أن يوضح على كل صفحة من صفحات القوائم المالية ما يفيد بعدم مراجعتها، وأن يرفق بها فقرة المراجع بالامتناع عن إبداء الرأي.

ويجب على المراجع أخطار العميل الذي لا يلتزم بالاجراءات أعلاه باعتراضه على استخدام اسمه في أي مخاطبات تتعلق بالقوائم المالية، مع المبادرة باتخاذ الاجراءات اللازمة متضمنة أي إجراءات قانونية.

وإذا فقد المراجع استقلاليته عن العميل (عدم الحيادية)، فتصبح إجراءات المراجعة المتبعة غير مطابقة لمعايير المراجعة المتعارف عليها. فان الامتناع عن إبداء الرأي لعدم استقلالية المراجع تبطل كافة أنواع عدم إبداء الرأي الأخرى، ولذلك لا يجب الاشارة إلى أي ظروف أخرى يترتب عليها الامتناع عن إبداء الرأي. كما أنه لا يجب على المراجع الاشارة إلى أي إجراءات مراجعة قد قام بعملها، مع ضرورة وضع عبارة «غير مراجعة» على كل صفحة من صفحات القوائم المالية. وفيما يلي مثالاً لفقرة الامتناع عن إبداء رأي المراجع الذي فقد استقلاليته عن العميل.

> نحن غير مستقلين عن شركة. . .، كما اننا لم نراجع قائمة مركزها المالي عن الأعوام المالية المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة عام ١٤٠٩ هـ وعام ١٤٠٨ هـ، وكذلك قوائم الدخل والأرباح المحتجزة والتغيرات في المركز المالي لهذه الأعوام، ولذلك فاننا نمتنع عن ابداء الرأي.

كما يجب ملاحظة أنه ليس بالضرورة الاشارة إلى أسباب عدم استقلالية المراجع عن العميل، تمشياً مع معايير المراجعة المتعارف عليها.

الاعتماد على عمل مراجع آخر :

يقوم المراجع في بعض الأحيان بمراجعة أعمال شركة قابضة أو نشاط أحد الشركات التابعة لها أو أحد فروعها، بينما يقوم مراجع آخر في نفس الوقت بمراجعة وحدات أخرى تابعة لنفس الشركة، والذي سيترتب عليه اعداد تقرير شامل للقوائم المالية الموحدة للشركة ككل. ويجب على المراجع في هذه الحالات أن يقرر أولاً ما إذا كان يعتبر نفسه «المراجع الرئيسي» للشركة (Principal Auditor) أو «مراجع مشارك» (Contributing Auditor) على ضوء العوامل التالية :

١ ـ الأهمية النسبية لذلك الجزء من التقارير المالية التي قام بفحصها بالمقارنة بالأهمية النسبية لباقي أجزاء التقارير التي راجعها المراجعين المشاركين، وكذلك

٢ ـ مقدار إلمامه ومعرفته بالقوائم المالية ككل بالمقارنة بإلمام ومعرفة المراجعين المشاركين، وكذلك

٣ ـ الأهمية النسبية لأجزاء التقارير التي يراجعها بالنسبة للتقارير المالية الشاملة للشركة ككل.

واذا قرر المراجع، على ضوء العوامل السابقة أو أي عوامل أخرى، أنه ليس في استطاعته أن يقوم بدور المراجع الرئيسي، فيجب عليه بعد الانتهاء من مهمة المراجعة أن يقدم تقريره إلى المراجع الرئيسي الذي يعتمد عليه في اعداد تقريره الشامل عن الشركة ككل.

ويجب على المراجع الرئيسي أن يستفسر عن السمعة المهنية لباقي المراجعين المشاركين، هذا بجانب ضرورة حصوله على «إقرار» (Letter of Representation) من هؤلاء المراجعين يفيد باستقلالية كل منهم عن العميل تحت المراجعة، كما نصت عليها نشرات مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي وهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية الأمريكية. وبجانب ذلك يجب أن يتحقق المراجع مما يلي:

أ ـ أن يكون المراجع المشارك على دراية بأن التقارير المالية الخاصة بوحدات الشركة التي يراجعها يمثل جزءاً من التقرير الشامل الذي سيقوم باعداده

المراجع الرئيسي، وأن المراجع الرئيسي سيعتمد على تقرير المراجع المشارك في اعداد التقرير الشامل للشركة ككل.

٢ ـ أن يكون المراجع المشارك ذا خبرة وإلمام بالمبادىء المحاسبية المتعارف عليها في الولايات المتحدة الأمريكية أو المبادىء المحاسبية التي تقررها الهيئة الأمريكية لتنظيم تداول الأوراق المالية.

٣ ـ أن يكون المراجع المشارك على علم بأنه سيتم فحص (بواسطة المراجع الرئيسي) المعاملات المتبادلة بين وحدات الشركة المختلفة والتي يتم إزالة أثارها المالية من القوائم الموحدة، وكذلك التأكد من اتباع مبادىء محاسبية موحدة في المحاسبة عن كافة عمليات وحدات الشركة المختلفة التي تدخل قوائمها المالية ضمن القوائم الموحدة للشركة ككل.

ويجب أن يقرر المراجع الرئيسي مدى ضرورة الاشارة في تقريره إلى أعمال المراجعة التي قام بها المراجعين المشاركين. فلا يلزم الاشارة إلى عمل المراجع المشارك في ظل أي من الظروف التالية:

١ ـ إذا كان كل من المراجع المشارك والرئيسي يتبع نفس مكتب المحاسبة والمراجعة القانونية ولكن كل منهما يتبع مكتب فرعي مختلف.

٢ ـ إذا كان المراجع المشارك وكيلاً أو ممثلاً أو مندوباً للمراجع الرئيسي (كما هو الموقف بالنسة للعلاقات بين مكاتب المحاسبة العالمية).

٣ ـ إذا كان المراجع الرئيسي يشرف عن قرب على أعمال المراجع المشارك.

٤ ـ إذا كان الجزء الذي يراجعه المراجع المشارك ليس له أهمية جوهرية بالنسبة للتقارير المالية الشاملة للشركة ككل، وأن المراجع الرئيسي قد اتخذ الخطوات اللازمة للتأكد من سلامة وصحة اجراءات المراجعة التي قام بها المراجع المشارك.

وإذا تقرر عدم الاشارة إلى أعمال المراجع المشارك في تقرير المراجعة الشامل الذي يعده المراجع الرئيسي، يصدر المراجع الرئيسي تقرير المراجعة المعتاد غير محتفظ. وبالرغم من ذلك ما يزال المراجعون المشاركون مسئولون، (في حالة وجود ادعاءات قانونية أو مخالفات لمتطلبات الهيئة الأمريكية لتنظيم تداول الأوراق المالية) عن أعمال المراجعة التي قام بها كل منهم. كما يجب على المراجع الرئيسي

عمل الاجراءات الاضافية التالية إذا قرر عدم الاشارة في تقريره إلى أعمال المراجع المشارك:

١ - زيارة المراجع المشارك ومناقشة اجراءات المراجعة المتبعة ونتائجها.

٢ - فحص برامج المراجعة التي وضعها المراجع المشارك، وتقديم اقتراحات بتعديلها إذا لزم الأمر.

٣ - فحص أوراق المراجعة التي أعدها المراجع المشارك متضمنة تقييم نظم الرقابة الداخلية ورأى المراجع عنها.

أما إذا قرر المراجع الرئيسي الاشارة في تقريره إلى عمل المراجع المشارك، فلا ضرورة لعمل الاجراءات الاضافية السالف ذكرها أعلاه. وبدلاً عن ذلك، يعدل المراجع فقرة نطاق المراجعة في التقرير غير المتحفظ ليشير إلى ذلك الجزء من أعمال المراجعة الذي قام به المراجعين المشاركين. كما تعدل صيغة فقرة الرأي لتشير إلى اعتماد تقرير المراجع الرئيسي على تقارير المراجعة التي قام بها المراجعين المشاركين ولا يمثل هذا التعديل تحفظاً على التقارير المالية.

وفيما يلي نموذج لتقرير المراجع الرئيسي الذي يشير إلى أعمال المراجع المشارك:

فقرة نطاق المراجعة:

. . . لم نفحص التقارير المالية الخاصة بشركة. . . والتي يمثل أصولها حوالي ١٢ ٪. وايراداتها حوالي ١٥ ٪ من أصول وايرادات الشركة القابضة ككل لعامي ١٤٠٨ هـ و ١٤٠٩ هـ. فقد قام بمراجعة قوائم هذه الشركة مراجعون أخرون قدموا لنا تقارير مراجعتهم لهذه الشركة. وبناء عليه فان ذلك الجزء من رأينا الذي يتعلق بقوائم شركة. . . يعتمد كلية على رأي المراجعين الأخرين.

فقرة ابداء الرأي:

وفي رأينا، بناء على فحصنا والتقارير المقدمة لنا من المراجعين الآخرين، تعرض القوائم السابقة بأمانة. . .

وقد يقرر المراجع الرئيسي في بعض الأوقات، بدلاً من الاجراء السابق، أن يصدر كل من تقريره وتقرير المراجع المشارك بعد الحصول على موافقته.

ملاحظات المراجع الخاصة:

من النادر أن يلفت المراجع نظر القارىء إلى بعض الأحداث أو الظروف حتى لو كان تقريره غير متحفظاً. وغالباً ما تذكر هذه الملاحظات في فقرة ايضاح مستقلة بالتقرير. وفيما يلي أمثلة لبعض العناصر التي قد يرى المراجع ذكرها بتقريره:

١ - تكون المنشأت تحت المراجعة وحدة تابعة لشركة قابضة.
٢ - يشتمل نشاط المنشأة على معاملات هامة مع أطراف مرتبطة.
٣ - وقوع أحداث جوهرية بعد تاريخ التقارير المالية.
٤ - وجود أمر محاسبي هام يؤثر على قابلية مقارنة التقارير المالية للفترة الجارية مع تقارير الفترة السابقة.

رأي المراجع المجزأ:

يكون رأي المراجع مجزءاً عندما يمتنع عن إبداء الرأي أو يبدي رأياً سلبياً عن التقارير المالية كوحدة واحدة، بينما يكون رأيه غير متحفظاً عن عنصر ما من عناصر التقارير المالية (أحد حسابات قائمة المركز المالي على سبيل المثال). فبينما جرى العرف في الماضي على اتباع هذا الأسلوب إلا أنه يعتبر الآن غير مناسباً، لتفادي احتمال تضارب الرأي غير المتحفظ الخاص بعنصر واحد أو عدد محدود من العناصر مع الرأي السلبي أو امتناع المراجع عن إبداء الرأي على القوائم المالية كوحدة واحدة.

التقارير الخاصة بقطاعات النشاط المتنوعة:

تتطلب نشرات «مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) رقم ١٤ ورقم ٢١ أن تشتمل التقارير المالية السنوية للشركات التي تتداول أوراقها المالية بالأسواق العامة على معلومات تخص أوجه نشاطها المختلفة. وتتضمن هذه المعلومات عمليات الشركة في قطاعات الصناعة المختلفة، والمعاملات الدولية والتصدير

للخارج، والمعاملات مع فئات العملاء الرئيسية. ويتطلب الافصاح عن قطاعات النشاط المختلفة تجزئة بعض العناصر الهامة للتقارير المالية مثل الايرادات، وأرباح وخسائر التشغيل، والأصول القابلة لتحديد الذات، والاستهلاكات، والنفقات الرأسمالية.

ويجب على المراجع الحصول على أدلة كافية لإثبات مطابقة المعلومات التي تخص قطاعات النشاط للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها المتبعة في اعداد القوائم المالية للمنشأة كوحدة واحدة. وليس بالضرورة أن يطبق المراجع حرفياً (وبمعناه المحدود) مبدأ الأهمية النسبية على بعض الأخطاء أو في تقرير القيم المالية أو إصدار رأي مستقل عن معلومات القطاع. وتتضمن مراجعة معلومات قطاعات النشاط الاجراءات التالية، كلما كان ذلك مناسباً:

١ ـ التأكد من أن إيرادات المنشأة ومصروفاتها التشغيلية، وأصولها القابلة للتحقق ذاتياً مبوبة بشكل صحيح طبقاً لقطاعات النشاط المختلفة والتوزيع الجغرافي لوحدات تلك النشاطات.

٢ ـ الاستفسار من إدارة المنشأة عن الطرق المستخدمة في تحديد معلومات كل قطاع، والتأكد مما إذا كانت هذه الطرق متمشية إلى حد كبير مع نشرة مجلس مبادىء المحاسبة المالية رقم ١٤.

٣ ـ الاستفسار عن طرق المحاسبة عن المبيعات والمعاملات المتبادلة فيما بين القطاعات والمواقع الجغرافية المختلفة، وفحص هذه المعاملات.

٤ ـ اختبار طرق تقسيم القوائم المالية للمنشأة فيما بين معلومات القطاعات المختلفة، للتأكد من مدى مطابقتها للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها.

٥ ـ التحقق من معقولية طرق توزيع التكاليف فيما بين القطاعات والمواقع الجغرافية المختلفة.

٦ ـ التأكد من اعداد معلومات القطاعات المختلفة بثبات خلال السنوات.

ويسري تقرير المراجع على التقارير المالية كوحدة واحدة على معلومات القطاعات وكذلك المعلومات الأخرى التي تم مراجعتها. ولذلك لا يشير تقرير المراجع إلى أي معلومات تخص القطاعات أو إجراءات مراجعة هذه المعلومات.

ومع هذا، تتطلب الأمور التالية ضرورة التحفظ في إبداء الرأي عندما تكون معلومات القطاع ذات أهمية نسبية عالية بالنسبة للتقارير المالية كوحدة اقتصادية:

١ - التحوير في أو عدم الافصاح عن معلومات القطاع.

٢ - تغيير المبادىء المحاسبية المتبعة في اعداد معلومات القطاع.

٣ - عدم استطاعة تطبيق اجراءات المراجعة السليمة في فحص معلومات القطاع.

وينطبق على مثل هذه الأحوال كافة التوجيهات المتعلقة بالتحفظ في إبداء الرأي السابق عرضها في هذا الفصل.

تقرير المراجعة المطول:

قد يزود المراجع العميل أو آخرين بتقرير يحتوي على، بجانب القوائم المالية الأساسية وتقرير المراجعة المعتاد المختصر، معلومات اضافية معينة. ويطلق على هذا التقرير اسم «تقرير المراجعة المطول» (Long — Form Audit Report). وتنص نشرة معايير المراجعة رقم ٢٩، التي تخص التقارير التي تتضمن معلومات اضافية، أن نموذج تقرير المراجعة المختصر يختص فقط بالقوائم المالية الأساسية التي تشتمل على:

١ - قائمة المركز المالي.
٢ - قائمة الدخل.
٣ - قائمة الأرباح المحتجزة.
٤ - قائمة التغير في المركز المالي.
٥ - القوائم المالية المعدة طبقاً لمبادىء محاسبية خاصة بخلاف المبادىء المحاسبية المتعارف عليها.

٦ - الملحوظات المرفقة بالتقرير المالي التي توضح السياسات المحاسبية المطبقة في اعداد القوائم المالية.

٧ - الملحوظات التوضيحية المرفقة بالتقرير المالي والخاصة بعناصر القوائم المالية.

٨ - الجداول التفصيلية التي تخص بعض بنود القوائم المالية.

أما بالنسبة للمعلومات الاضافية (Supplementary Information) التي يتضمنها التقرير المطول للمراجع، فيتم عرضها خارج نطاق القوائم الأساسية، ولا تعتبر ضرورية للالتزام بالمبادىء المحاسبية المتعارف عليها. وقد تشتمل هذه المعلومات على:

١ - حسابات تفصيلية اضافية (مثل تفاصيل المصروفات الادارية والتسويقية) تخص بعض بنود القوائم المالية الأساسية.

٢ - معلومات وجداول مختصرة لبعض بنود القوائم المالية الأساسية.

٣ - عرض تاريخي موجز لبعض البنود مثل الدخل وربحية السهم العادي المستخرجة من القوائم المالية الأساسية.

٤ - بيانات احصائية.

٥ - معلومات أخرى مستخرجة من مصادر أخرى بخلاف نظام المعلومات المحاسبية.

٦ - عرض لبعض إجراءات المراجعة المتبعة في فحص عنصر ما من عناصر القوائم المالية الأساسية.

وطبقاً للمعيار الرابع للمراجعة يجب أن ينطوي تقرير المراجعة المطول على كافة المعلومات التي تخص كل من القوائم المالية الأساسية والمعلومات الاضافية. وعلى ذلك يجب على تقرير المراجع أن:

١ - ينص بأن فحصه كان بهدف إبداء الرأي عن القوائم المالية الأساسية.

٢ - يحتوي على المعلومات الاضافية.

٣ - ينص بأن الهدف من المعلومات الاضافية المرفقة ما هو إلاّ لعمل تحليلات إضافية وليس عنصراً من عناصر القوائم المالية الأساسية.

٤ - يتضمن رأيه عما إذا كانت المعلومات الاضافية معروضة بأمانة ومتمشية مع القوائم المالية الأساسية ككل، أو نص بامتناعه عن إبداء الرأي على هذه المعلومات إذا لم يكن قد تم مراجعتها باستخدام نفس اجراءات فحص القوائم المالية الأساسية.

ويجب على المراجع عند فحصه للمعلومات الاضافية أن يركز على المعلومات ذات الأهمية النسبية لعناصر التقارير المالية كوحدة واحدة، وليس على ذاتية المعلومة نفسها. وقد يكون تقرير المراجعة الخاص بالمعلومات الاضافية منفصلاً عن تقرير المراجعة المعتاد الخاص بالقوائم المالية الأساسية أو جزءاً من أجزائه.

ويجب على المراجع مراعاة الدقة في صياغته لاجراءات فحص المعلومات الاضافية لتفادي احتمال تناقضها مع صياغته لإجراءات فحص القوائم المالية الأساسية، أو احتمال انصراف انتباه القارىء عن إجراءات مراجعة هذه القوائم. كما يجب أن تكون صياغة إجراء فحص هذه المعلومات في جزء مستقل بذاته حتى يمكن تمييزها بوضوح عن المعلومات الواردة في إقرار الادارة.

وهناك عدداً من القواعد الخاصة يجب أن يراعيها المراجع عندما يشتمل تقريره على المعلومات التالية:

١ - القوائم المالية المختصرة (السنوية أو الربع سنوية) المشتقة من القوائم المالية المراجعة لتلك المنشآت التي تتداول أوراقها المالية بالأسواق العامة والملتزمة قانوناً بتزويد الجهات الحكومية بتقارير مالية مراجعة.

٢ - بعض البيانات ـ المشتقة من القوائم المالية المراجعة التي تخص المنشآت التي تتداول أو لا تتداول أوراقها المالية بالأسواق العامة ـ الملحقة بمستندات تتضمن قوائم مالية مراجعة.

وتحدد نشرة معايير المراجعة رقم (٤٢) طريقة عرض هذه الأنواع من المعلومات المالية، طبقاً للتعليمات العامة لطرق اعداد تقارير المراجعة في نشرة معايير المراجعة رقم (٢٩). وطبقاً لهذه النشرة تعتبر القوائم المالية المختصرة مجرد صورة موجزة للقوائم المالية الأساسية التي تم مراجعتها. وليس من الضروري تطبيق كل متطلبات الافصاح (التي تنص عليها المبادىء المحاسبية المتعارف عليها) في اعداد القوائم المختصرة، بالاضافة إلى أنه يجب قراءة هذه القوائم مقترنة بالقوائم المالية الأساسية حتى يمكن للقارىء الإلمام بالمركز المالي للمنشأة ونتائج نشاطها الاقتصادي. ولذلك يختلف تقرير المراجع عن القوائم المختصرة المشتقة من القوائم الأساسية التي قام بمراجعتها عن تقرير المراجعة المعتاد. ويجب أن يوضح تقرير المراجع عن القوائم المختصرة بصفة خاصة ما يلي:

١ ـ أن المراجع قام بفحص القوائم المالية الأساسية التي اشتقت منها القوائم المختصرة.

٢ ـ تاريخ تقرير مراجعة القوائم المالية الأساسية.

٣ ـ نوع الرأي الذي أبداه المراجع على القوائم المالية الأساسية.

٤ ـ رأي المراجع عما إذا كانت معلومات القوائم المالية المختصرة تعكس بأمانة معلومات القوائم المالية الأساسية المشتقة منها.

وعندما يعد المراجع تقريراً عن بعض بيانات مالية محددة، فيجب أن يقتصر تقريره فقط على تلك البيانات المشتقة من أو المحسوبة على أساس بعض عناصر القوائم المالية المراجعة مثل قيمة رأس المال العامل. أما عندما تعتمد تلك البيانات على التقارير المراجعة ومصادر أخرى (مثل عدد العاملين وطلبات البيع تحت التنفيذ)، فيجب أن يوضح المراجع في تقريره ويحدد بدقة أنواع البيانات التي يبدي رأيه عنها، ويجب أن يشير المراجع في تقريره عما يلي:

١ ـ أنه قام بفحص وإبداء رأيه عن القوائم المالية الأساسية.

٢ ـ نوع الرأي الذي أبداه المراجع عن القوائم المالية الأساسية.

٣ ـ رأيه عما إذا كانت البيانات المالية المحددة تعكس بأمانة معلومات القوائم المالية الأساسية المشتقة منها أو المحسوبة على أساسها.

وقد يعد العميل بنفسه في بعض الأوقات تقريراً خاصاً به يشير فيه إلى اسم المراجع وإلى أن القوائم المختصرة أو البيانات المالية في هذا التقرير مشتقة من القوائم الأساسية المراجعة. ولا يتطلب الأمر هنا أن يعد المراجع تقريراً عن تلك القوائم المختصرة أو البيانات المالية ما دامت هذه القوائم والبيانات ملحقة بالقوائم الأساسية المراجعة. وبخلاف ذلك، إذا لم يلحق بتقرير العميل أو يشار فيه إلى القوائم الأساسية المراجعة، يجب أن يطلب المراجع من عميله إلا يربط اسمه بتلك المعلومات أو أن ينص العميل في تقريره بامتناع المراجع عن إبداء رأيه بخصوص هذه المعلومات. وإذا رفض العميل طلب المراجع، يجب على الأخير أخطار عميله باحتجاجه على هذا التصرف واتخاذ الاجراء اللازم مثل استشارة الخبير القانوني للمراجع.

تحديث واعادة إصدار تقارير المراجعة:

يجب على المراجع المستديم عند إبداء رأيه عن التقارير المالية المقارنة تحديث الرأي الذي أبداه عن تقارير العام السابق. ويتم تحديث هذه القوائم باتباع أحد الأساليب التالية:

١ - إبداء نفس الرأي السابق إصداره في العام السابق، أو.

٢ - إبداء رأي مختلف عن الرأي الذي أصدره في العام السابق.

وقد يقرر المراجع في الحالة الثانية أن يبدي رأياً محدثاً يختلف عن الرأي الذي أبداه في العام السابق، نظراً لاكتشافه خلال فحصه لقوائم العام الجاري بعض الظروف أو الأحداث المتعلقة بالعام الماضي. فقد يكون رأي العام الماضي متحفظاً نظراً لعدم تأكد المراجع بدرجة معقولة من بعض الأحداث. وبزوال أسباب عدم التأكد خلال العام الجاري، يجب على المراجع أو يوضح هذه الأحداث في تقريره المحدث وإصدار رأياً غير متحفظاً عن القوائم المالية المقارنة. ومن الأحداث الأخرى التي تتطلب إصدار رأياً محدثاً يخالف الرأي السابق إصداره عن قوائم العام السابق ما يلي:

١ - اكتشاف أحداث يحوطها عدم التأكد تتعلق بقوائم العام الماضي خلال فحص المراجع لقوائم العام الجاري. ويجب أن يذكر المراجع تلك الأحداث في فقرة الايضاح بتقرير العام الجاري، وإبداء رأياً متحفظاً أو الامتناع عن إبداء رأيه في التقرير المحدث عن قوائم العام الماضي الموجودة بالقوائم المالية المقارنة.

٢ - تعديل قوائم العام الماضي التي تتضمنها القوائم المقارنة. فإذا كان التعديل بسبب عدم اتباع المبادىء المحاسبية المتعارف عليها، فيجب أن تعدل هذه القوائم خلال العام الجاري لتطابق المبادىء المحاسبية المتعارف عليها. ويجب أن يذكر المراجع في تقريره المحدث عن الأعوام السابقة أنه قد تم تعديل هذه القوائم وإبداء رأياً غير متحفظاً.

ويجب على المراجع، عندما يختلف رأيه المحدث عن قوائم العام الماضي عن الرأي السابق اصداره، الافصاح عن أسباب اختلاف الرأي في الفقرة التوضيحية من تقريره. كما يجب أن يشير المراجع في فقرة إبداء الرأي من تقريره المحدث

المتحفظ أو الذي يمتنع فيه عن إبداء الرأي إلى أسباب اختلاف الرأي الواردة في فقرة الايضاح. ويجب أن تشتمل فقرة الايضاح على ما يلي:

١ ـ تاريخ تقرير المراجعة السابق.

٢ ـ نوع الرأي السابق إبدائه.

٣ ـ الأسباب أو الأحداث التي أدت إلى تغيير المراجع لرأيه.

٤ ـ نص باختلاف الرأي المحدث للمراجع عن الرأي السابق إصداره عن التقارير.

أما إعادة إصدار (Reissuance) تقرير المراجعة فينطوي على مجرد إعادة طباعة نفس التقرير السابق في تقرير العام الجاري. ويعاد إصدار التقرير مثلاً عندما يطلب العميل صورة من التقرير السابق ليقدمه إلى البنوك في سبيل الحصول على قرض، أو عندما يطلب العميل من مراجعه السابق الذي أبدى رأياً بخصوص قوائم العام السابق، السماح باستخدام التقرير أو تزويده بصورة من هذا التقرير. وقد لا يكون لدى المراجع وقت إصداره التقرير السابق أي معلومات مخالفة للمعلومات التي كانت متوفرة له وقت إصدار هذا التقرير أو أي معلومات أخرى قد تؤدي إلى تغيير رأيه. ولذلك يجب دائماً التأكد من تاريخ إصدار تقرير العام السابق الأصلي لتفادي أي لبس لدى قارىء التقارير حول تاريخ إقرار المراجع.

ويجب على المراجع السابق قبل موافقته على إعادة إصدار تقريره أن يتخذ الخطوات التالية للتأكد من ملائمة التقرير السابق للظروف والأحداث الجارية:

١ ـ قراءة القوائم المالية الخاصة بالعام الجاري.

٢ ـ مقارنة قوائم العام الجاري مع تلك التي تخص العام السابق.

٣ ـ الحصول على إقرار من المراجع الحالي يشير إلى عدم اكتشاف أي أمور ذات أثر جوهري على القوائم المالية التي راجعها المراجع السابق.

أما إذا لم يتمكن المراجع الحالي من الحصول على تقرير المراجع السابق الخاص بقوائم العام السابق الموجودة بالقوائم المقارنة، فيجب أن يذكر المراجع الحالي بفقرة نطاق المراجعة في تقريره أن قوائم العام السابق قد روجعت بواسطة

مراجع سابق (بدون الحاجة إلى ذكر اسمه)، وكذلك تاريخ التقرير السابق ونوع الرأي الذي أصدره هذا المراجع. كما يجب أن تتضمن فقرة النطاق أسباب إبداء المراجع السابق رأياً يختلف عن الرأي المتحفظ.

ويبدي المراجع الحالي رأيه على التقارير المالية الخاصة بالعام الحالي فقط في فقرة الرأي التي تتبع فقرة نطاق المراجعة مباشرة. أما بخصوص التأكد من تطبيق مبدأ الثبات في اتباع المبادىء المحاسبية المتعارف عليها، فيجب على المراجع الحالي أن يستعمل إجراءات عملية وملائمة للظروف السائدة للتأكد من تطبيق نفس المبادىء المحاسبية خلال العامين. فقد يفحص المراجع الحالي أوراق مراجعة المراجع السابق ويستطيع بذلك أن يقلل من نطاق مراجعة أرصدة أول العام الحالي. ولن يحدث ذلك بالطبع بدون موافقة كلا المراجعين. وإذا اكتشف المراجع الحالي معلومات من شأنها أن تؤدي إلى تعديل قوائم العام السابق، فيجب عليه الاتصال بالعميل لمتابعة الأمر مع الأطراف الثلاثة (المراجع السابق والحالي والعميل).

أسئلة وحالات ومشاكل

أولاً: الأسئلة

١ ـ ما الاجراء الذي يتخذه المراجع إذا ما اكتشف أن العميل قد حذف ملحوظة من الملحوظات التي يجب الافصاح عنها ـ وفقفا لرأي المراجع ـ والتي كان يجب تضمينها بالقوائم المالية حتى تكون معدة بصدق وعدالة؟ اشرح.

٢ ـ ما الاجراء الذي يتخذه المراجع إذا ما اكتشف وجود انحراف جوهري في تطبيق المبادىء المحاسبية المتعارف عليها والتي رفض العميل تغييرها؟ ناقش.

٣ ـ ما الدرجات المختلفة لارتباط اسم المراجع بالقوائم المالية للعميل؟.

٤ ـ كيف يفصح المراجع عن درجة ارتباطه بقوائم مالية غير مراجعة؟ وكيف يفصح عن ذلك بقوائم مالية مراجعة؟ اشرح.

٥ ـ إلى أي جهة يجب أن يوجه إليها تقرير المراجع المختصر غير المتحفظ؟.

٦ ـ كيف نميز بين مصطلح «باستثناء» ومصطلح «آخذاً في الاعتبار» كنوعين للتحفظ؟.

٧ ـ ما الظروف التي قد يمتنع فيها المراجع عن إبداء الرأي؟.

٨ ـ كيف يحدد المراجع ما إذا كان عليه أن يصدر رأياً متحفظاً أم سلبياً؟ اشرح.

٩ ـ ما المقصود بتقرير المراجعة المقيدة النطاق؟ وهل يتطلب مثل هذا التقيد دائماً التحفظ في فقرة الرأي؟ اشرح.

١٠ ـ ما الذي تتضمنه فقرة الايضاح في تقرير المراجعة؟ وما الظروف التي يجب فيها تضمين فقرة الايضاح بتقرير المراجعة؟.

١١ ـ متى يصدر المراجع تقريراً غير متحفظ رغم مخالفة العميل للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها؟ اشرح.

١٢ ـ ما أنواع التغيرات المحاسبية الثلاثة التي تتطلب تقريراً متحفظاً نتيجة عدم الثبات في تطبيق المبادىء المحاسبية؟.

١٣ ـ ما التغيرات المحاسبية التي لا تتطلب معها ضرورة تحفظ المراجع في تقريره بشأن المبادىء المحاسبية؟.

١٤ ـ ما التغيرات المحاسبية التي يترتب عليها ضرورة إعادة عرض القوائم المالية للأعوام السابقة بأثر رجعي؟ اشرح.

١٥ ـ ما الحالات التي قد لا يشير فيها المراجع في تقريره إلى عدم الثبات في تطبيق المبادىء المحاسبية؟.

١٦ ـ كيف يحدد المراجع نوع تقرير المراجعة إذا ما اكتشف بعض العناصر التي يحوطها عدم التأكد بدرجة معقولة في عمليات العميل؟ اشرح.

١٧ ـ كيف يكون تقرير المراجع ـ غير الحيادي ـ إذا ما ارتبط اسمه بقوائم مالية غير مراجعة لشركات تتداول أوراقها المالية بالأسواق العامة؟.

١٨ ـ ما المواقف الثلاثة المحتملة التي يمكن أن يتخذها المراجع الرئيسي وهو بصدد مراجعته لقوائم مالية موحدة للشركة ككل في حالة قيام مراجع آخر بفحص القوائم المالية لأحد فروعها؟.

١٩ ـ ما العوامل التي يجب أخذها في الاعتبار للحكم على ما إذا كان يمكن للمراجع أن يقوم بدور المراجع الرئيسي للشركة ككل عند مراجعة القوائم المالية الموحدة؟.

٢٠ ـ كيف يقرر المراجع الرئيسي ـ الذي يرتبط اسمه بالقوائم المالية الموحدة ـ قبول فحص المراجع المشارك للقوائم المالية لأحد فروع الشركة؟ اشرح.

٢١ ـ ما الذي تتطلبه نشرة «مجلس معايير المحاسبة المالية» FASB رقم ١٤ فيما يتعلق بالمعلومات التي تضمنتها القوائم المالية عن قطاع معين للشركة؟.

٢٢ ـ ما مسئولية المراجع تجاه المعلومات الاضافية التي يتضمنها تقرير المراجعة المطول؟ اشرح.

٢٣ ـ ما تاريخ إصدار تقرير المراجعة؟.

٢٤ ـ ما المقصود بإعادة إصدار تقرير المراجعة؟ وما تاريخ إصدار هذا التقرير؟ اشرح.

٢٥ ـ ما الخطوات الثلاثة التي يجب أن يتخذها المراجع السابق قبل موافقته على إعادة إصدار تقريره مع تقرير المراجعة للمراجع الحالي؟.

٢٦ ـ ما الخطوات التي يجب أن يتخذها المراجع الحالي إذا لم يتمكن من الحصول على تقرير المراجع السابق الخاص بقوائم العام السابق الموجودة بالقوائم المقارنة؟.

ثانياً: الحالات

(١) يعمل صالح الدخيل محاسباً قانونياً، وقد استعرض ـ مع ثلاثة من عملاءه ـ الاعتبارات المختلفة لاعداد التقرير. هذا وقد عرض العملاء الثلاثة المواقف التالية ويودون معرفة أثر كل موقف منهم على تقرير المراجعة:

أ ـ غير العميل مفهومه عن «الأموال» في قائمة التغيرات في المركز المالي. وقد اتفق كل من العميل وصالح الدخيل على أن المفهوم الجديد «للأموال» يعد أكثر مغزى عند عرض القوائم. وفي السنوات السابقة ـ عندما أصدر الدخيل تقريراً غير متحفظ للقوائم المالية المقارنة للعميل ـ لوحظ وجود العبارة التالية به: «. . . وتوضح هذه القائمة صافي التغير في رأس المال العامل»، بينما ذكر في السنة الحالية أن القائمة توضح صافي التغير في الرصيد النقدي ويتفق العميل مع صالح الدخيل في أن هذا التغير في المفهوم يعد جوهرياً لكن يرى الأول أنه واضح للقراء ولا داعي للاشارة إليه في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية أو حتى في تقرير المراجع.

ومن عادة هذا العميل أن يصدر قوائم مقارنة، ومن ثم فهو يرغب فقط في تعديل قائمة العام الماضي بحيث تتفق مع صيغة العام الحالي.

ب - اتفق العميل على الحصول على قرض من أحد البنوك بشرط الالتزام بعدم توزيع أرباح نقدية على حملة أسهم شركته، وكذلك الاحتفاظ بنسبة تداول معينة. ويرى العميل أنه لا داعي للاشارة إلى هذه الشروط بالقوائم المالية لأنها قد تضلل القراء.

جـ - اتبع العميل الاجراءات المحاسبية السليمة في عرض حقوق الأغلبية، الخاصة بشركة تابعة اشتراها خلال العام، في القوائم المالية الموحدة. هذا بينما لم يتبع الاجراءات الصحيحة في عرض حقوق الأقلية في كل من الأرباح المحتجزة وصافي دخل الشركة التابعة في هذه القوائم. ويتفق العميل مع صالح الدخيل في أن حقوق الأقلية المعروضة بالقوائم المالية الموحدة محرفة جوهرياً، لكن يرى الدخيل أن مساهمي الأقلية للشركة التابعة يحق لهم التعرف على المعلومات التي تتعلق بحقوقهم من خلال القوائم المالية للشركة التابعة نفسها.

المطلوب:

يرتبط كل موقف من المواقف الثلاثة السابقة بمعيار معين من معايير المراجعة الأربعة المتعارف عليها في اعداد التقرير، والمطلوب منك تحديد ووصف معايير اعداد التقرير الذي ينطبق على كل موقف، مع مناقشة مدى ارتباط موقف العميل بهذا المعيار وبتقرير المراجع.

نظم إجابتك على النحو التالي:

الموقف	معيار اعداد التقرير الذي ينطبق على هذا الموقف	مناقشة علاقة موقف العميل بمعيار اعداد التقرير وتقرير المراجع

(٢) يعمل «ابراهيم الشمري» محاسباً قانونياً، وقد انتهى من فحص القوائم المالية للسنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ لإحدى شركات التضامن، وقد تم اعداد القوائم المالية على أساس المبادىء المحاسبية المتعارف عليها متضمنة كافة الملاحظات التي تشير إلى قضية مرفوعة ضد الشركة بالمطالبة بتعويض كبير، حيث يزعم فيه الخصم بأن الشركة قد انتهكت براءة اختراع معينة.

هذا ولم يكن في الاستطاعة، عند الانتهاء من مهمة المراجعة، تحديد مقدار الخسائر ـ ان وجدت ـ التي قد تنجم عن هذه القضية، فضلاً عن أنه لم تنشر قوائم مالية لهذه الشركة في الأعوام السابقة.

المطلوب:

اعداد تقرير المراجع ـ على ضوء المعلومات المعطاة ـ متضمناً الافصاح المناسب عن الحقائق الجوهرية.

(٣) فيما يلي تقرير المراجعة الذي أعده مراجع ناشيء ـ تحت التمرين ـ بأحد مكاتب المحاسبة والمراجعة تمهيداً لتقديمه للمراجع الرئيسي للمكتب.

إلى لجنة المراجعة بشركة الصناعات الوطنية:

قمنا بفحص قائمة المركز المالي الموحدة لشركة الصناعات الوطنية وما يتبعها من شركات عن العامين المنتهيين في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦، ١٤٠٥، وكذلك القوائم الموحدة للدخل والأرباح المحتجزة والتغيرات في المركز المالي لهذين العامين. وقد تم فحصنا طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها والتي اعتبرناها ضرورية للظروف السائدة. وقد قام مراجعون آخرون بفحص القوائم المالية لشركات تابعة معينة وموافاتنا بتقارير خالية من أي تحفظات. ويعتمد رأينا في هذا الشأن ـ فيما يتعلق بالمبالغ التي تضمنتها قوائم الشركات التابعة ـ فقط على التقارير التي أعدها هؤلاء المراجعين.

وكما أشرنا بالملحوظة رقم (٤) بالقوائم المالية فان الشركة قد توقفت عن انتاج معدات طبية معينة في ٨ محرم ١٤٠٧ هـ بناء على تعليمات وزارة

الصحة نظراً لإخلالها بشروط التعقيم. ولا يمكن لادارة الشركة في مثل هذا الموقف تقييم أثر توقف هذا الخط الانتاجي وما يترتب عليه من دعاوى قضائية والتي قد يكون لها أثراً سلبياً على القوائم المالية لشركة الصناعات الوطنية.

وكما أشرنا بالملحوظة رقم (٧) بالقوائم المالية فان الشركة استخدمت في عام ١٤٠٥ هـ طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً في المحاسبة عن جميع أنواع المخزون. وبصدد فحص المخزون أمكننا الاستعانة بالدكتور سلمان الفقيه (الحائز على جائزة نوبل عام ١٤٠٤ هـ) لاجراء اختبارات المواصفات الفنية والطبية لبعض العناصر التي تنتجها الشركة.

وفي رأينا - باستثناء الآثار المترتبة على القوائم المالية ان وجدت نتيجة التصفية النهائية لخط الانتاج المشار إليه أعلاه - فان القوائم المالية السابق الاشارة إليها تعرض بصدق وعدالة المركز المالي لشركة الصناعات الوطنية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ وكذلك نتائج العمليات في هذا التاريخ طبقاً للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها والمتبعة على أساس ثابت.

توقيع.........
(يجب أن يوقع المراجع الرئيسي للمكتب)
غرة ربيع الأول ١٤٠٧ هـ باستثناء الملحوظة.
رقم (٤) بتاريخ ٨ محرم ١٤٠٧ هـ.

المطلوب:

حدد مواطن القصور في هذا التقرير والتي أدت إلى مخالفة معايير المراجعة المتعارف عليها في اعداد التقرير.

(٤) قام «سعد الجار الله» المراجع القانوني بفحص القوائم المالية لشركة الراجحي عن السنة المنتهية في ٣٠ ذي الحجة ١٤٠٥ هـ وسبق أن فحص «الجار الله» أيضاً القوائم المالية لهذه الشركة وعمل تقرير عنها في العام الماضي وفيما يلي تقرير المراجعة لعام ١٤٠٥ هـ:

> ١٥ من ربيع الأول ١٤٠٦ هـ
>
> قمنا بفحص قائمة المركز المالي وكذلك قائمتي الدخل والأرباح المحتجزة لشركة الراجحي عن العام المنتهي في ٣٠ ذي الحجة ١٤٠٥ هـ. وقد تم فحصنا وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها وما تتضمنه من اختبارات للسجلات المحاسبية التي اعتبرناها ضرورية للظروف السائدة.
>
> وفي رأينا تم إعداد القوائم المالية السابق الاشارة إليها بدقة ومعروضة بصدق وعدالة وفقاً للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها في ٣٠ ذي الحجة ١٤٠٥ هـ.
>
> توقيع........
> سعد الجار الله
> المراجع القانوني

معلومات أخرى:

أ - تعرض شركة الراجحي قوائم مالية مقارنة.

ب - لا ترغب الشركة في عرض قائمة التغيرات في المركز المالي لأي سنة.

جـ - غيرت الشركة - خلال عام ١٤٠٥ هـ - طريقتها في المحاسبة عن عقود المقاولات طويلة الأجل وقد أظهرت - بصورة صحيحة - أثر هذا التغير في القوائم المالية للسنة الحالية فضلاً عن القوائم المالية للسنة السابقة بأثر رجعي. وقد اقتنع «سعد الجار الله» بمبررات هذا التغيير، هذا وقد نوقش هذا التغيير في الملحوظة رقم (١٢).

د - لم يستطع «الجار الله» استيفاء الاجراءات العادية لعمل مصادقات حسابات المدينين إلا أنه استخدم اجراءات بديلة للتحقق من صحة وشرعية أرصدة المدينين.

هـ - هناك قضية مرفوعة ضد شركة الراجحي ومن الصعب التكهن بنتائجها فان كانت في صالح الشركة الأخرى المدعية فسوف يتطلب الأمر قيام

شركة الراجحي بدفع مبلغ نقدي كبير يستلزم معه بيع بعض أصولها الثابتة. هذا وقد تم الافصاح عن هذه القضية وأثارها المحتملة بصورة صحيحة في الملحوظة رقم (١١).

و- أصدرت شركة الراجحي سندات في ٣٠ من محرم ١٤٠٤ هـ بمبلغ ١٠,٠٠٠,٠٠٠ مليون وقد استخدمت تلك الأموال لتمويل بعض التوسعات في مصانع الشركة. ووفقاً لاتفاقية إبرام هذا القرض فانه يتم تقييد سداد توزيعات أرباح نقدية مستقبلة حتى ٣٠ من ذي الحجة عام ١٤٠٩ هـ. هذا وقد تجنبت الشركة الافصاح عن هذه المعلومات الضرورية في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية.

المطلوب:

اعادة كتابة تقرير المراجع بشكل مقبول وكامل آخذاً في الاعتبار جميع الوقائع السابقة وبما لا يخل بمعيار إعداد التقرير المختصر. لا تتعرض بالمناقشة للتقرير الذي وضعه «الجار الله» ولكن وضح بالشرح أي عناصر تضمنتها «المعلومات الأخرى» والتي لا تستدعي اعتبارها كجزء من تقرير المراجع.

(٥) يوجد ضمن معايير المراجعة المتعارف عليها معايير تقارير المراجعة، حيث يتطلب المعيار الثاني منها أن يذكر بالتقرير ما إذا كانت المبادىء المحاسبية المتعارف عليها مطبقة بثبات من عام إلى آخر. وهناك أنواع مختلفة من التغييرات المحاسبية يمكن أن تؤثر على ذلك المعيار. وفيما يلي مجموعة من التغييرات التي يفترض أنها ذات أثر جوهري على القوائم المالية للعميل عن العام الحالي:

أ- التغير من طريقة «العقد التام» إلى طريقة «نسبة اتمام العقد» في المحاسبة عن عقود المقاولات طويلة الأجل.

ب- التغير في تقدير العمر الانتاجي لأصول ثابتة مسجلة من قبل، وذلك بناء على معلومات جديدة تم الحصول عليها.

جـ- تصحيح خطأ حسابي حدث في تسعير المخزون في فترة سابقة.

د ـ التغير في طريقة تقويم المخزون من تحميله بالتكلفة الأولية إلى تحميله بالتكاليف الكلية.

هـ ـ التغير في طريقة عرض القوائم من حيث عرضها في صورة قوائم موحدة لمجموعة الشركات ككل بدلاً من قوائم فردية لكل شركة على حدة.

و ـ التغير في معالجة تكاليف الاعداد للانتاج، فبدلاً من اعتبارها تكاليف مؤجلة واستنفادها على مدار الفترات فانهاتسجل كمصروف عند حدوثها نظراً لوجود شك في المنافع المستقبلة لهذه التكاليف وقد روعى في الطريقة المحاسبية الجديدة التغير في تقدير المنافع المستقبلة.

ز ـ التغير في طريقة تسعير المخزون من طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً إلى طريقة الوارد أولا صادر أولا.

المطلوب:

حدد نوع كل تغير من التغيرات السابقة مع ذكر ما إذا كان هذا التغير يتطلب تعديلاً بتقرير المراجع وفقاً للمعيار الثاني من معايير إعداد التقرير، وما إذا كانت القوائم المالية للعام السابق تتطلب تعديلها بأثر رجعي عند عرضها بشكل مقارن مع قوائم العام الحالي. يمكنك تنظيم إجابتك على النحو التالي (استخدمنا التغير الأخير كمثال).

رقم العنصر	نوع التغير	هل يجب تعديل تقرير المراجع؟	هل يجب تعديل قوائم العام السابق بأثر رجعي؟
ز	تغير محاسبي من مبدأ محاسبي متعارف عليه لمبدأ محاسبي آخر متعارف عليه.	نعم	نعم

(٦) تستخدم شركة الكعكي للتجارة القيمة السوقية المقدرة لتقويم أصولها الثابتة، والتي على أساسها تحسب قيمة مصروف الاستهلاك السنوي. وقد طلب من «فهد العريفي» ـ المراجع القانوني ـ فحص القوائم المالية لشركة

الكعكي عن العـام المنتهي في ٣٠ من ذي الحجـة ١٤٠٦ هـ. وبعـد أن انتهى «العريفي» من فحصه وجد أنه من الضروري - تمشياً مع الأعوام السابقة - إبداء رأي سلبي نظراً لوجود انحراف جوهري واضح عن مبدأ التكلفة التاريخية.

المطلوب:

أ - صف بالتفصيل كيفية عرض فقرة الايضاح بتقرير المراجع عن القوائم المالية لشركة الكعكي وذلك عن العام المنتهي في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ، محدداً بوضوح المعلومات التي تحتويها هذه الفقرة (لا تناقش الضرائب المؤجلة).

ب - اكتب مسودة لفقرة ابداء الرأي بتقرير المراجع عن القوائم المالية لشركة الكعكي عن العام المنتهي في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ.

(٧) طلب من «سعيد السلمان» - المراجع القانوني - أن يقدم تقريراً إلى عميله - شركة الجزيرة وفروعها الموحدة - بحيث يتضمن المعلومات التالية:

أ - قوائم مقارنة موحدة ومراجعة عن العامين ١٤٠١ هـ، ١٤٠٢ هـ (تشتمل هذه القوائم على قائمة المركز المالي، وقائمة الدخل، وقائمة الأرباح المحتجزة، وقائمة التغيرات في المركز المالي).

ب - وصفاً كاملاً للسياسات المحاسبية التي تتبعها الشركة.

جـ - معلومات موحدة عن الشركة وفروعها.

د - ملخص عن فترة عشر سنوات للأرباح وربحية السهم على مستوى الشركة الموحدة ككل.

هـ - ملاحظات كاملة مرفقة بالقوائم المالية الموحدة.

و - وصفاً لاجراءات المراجعة التي طبقت على عناصر معينة بالقوائم المالية.

ز - تفاصيل إضافية عن المصروفات العامة والادارية.

المطلوب:

أ - حدد بالنسبة لكل بند من المعلومات السابقة ما إذا كان يعتبر جزءاً من

القوائم المالية الأساسية أو المعلومات الاضافية التي يتضمنها تقرير المراجع المطول.

ب ـ ما مسئولية المراجع تجاه كل من عناصر القوائم المالية الأساسية والعناصر التي تتضمنها المعلومات الاضافية.

ثالثاً: المشاكل

(١) اختار أفضل إجابة لكل من النقاط التالية والمتعلقة بالشكل العام لتقرير المراجعة المختصر ومحتوياته.

أ ـ إذا أرفق بالقوائم المالية الأساسية قائمة منفصلة تبين التغيرات في حقوق الملكية فان هذه القائمة:

١ ـ لا يجب ذكرها في فقرة النطاق بل يجب التقرير عنها بصورة منفصلة في فقرة الرأي.

٢ ـ يجب استبعادها من كل من فقرة النطاق وفقرة الرأي.

٣ ـ يجب ذكرها في فقرة النطاق بالتقرير دون الحاجة الى الاشارة لها بصورة منفصلة في فقرة الرأي.

٤ ـ يجب ذكرها في فقرة النطاق بالتقرير وكذلك الاشارة لها بصورة منفصلة في فقرة الرأي.

ب ـ يجب على المراجع لكي يتضمن تقريره «معلومات مالية أخرى»:

١ ـ أن يشير في تقريره بأن «المعلومات المالية الأخرى» غير مراجعة.

٢ ـ إجراء فحص محدود «للمعلومات المالية الأخرى» للتحقق من دقتها.

٣ ـ الحصول على إقرار مكتوب من الادارة عن مدى الأهمية النسبية لدقة «المعلومات المالية الأخرى».

٤ ـ أن يدرس طريقة عرض «المعلومات الاضافية الأخرى».

جـ ـ أيا من الآتي لا يعد مطلوباً لكي تكون القوائم معدة «بصدق وعدالة» وفقاً للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها؟

١ ـ يجب اتباع تلك المبادىء المحاسبية المتعارف عليها في عرض جميع البنود الجوهرية بالقوائم.

٢ ـ يجب أن تكون المبادىء المحاسبية المتعارف عليها والمختارة مناسبة لظروف الشركة.

٣ ـ يجب تطبيق تلك المبادى المحاسبية المتعارف عليها على أساس ثابت من فترة لأخرى.

٤ ـ يجب أن تعكس المبادىء المحاسبية المتعارف عليها والمختارة عمليات التبادل وفقاً لطبيعتها بالفعل.

د ـ يتطلب المعيار الرابع من معايير اعداد التقارير أن يقدم المراجع تقريراً عن القوائم المالية متى ارتبط اسمه بها، ومن ثم يتطلب من تلك التقارير أن:

(١) تنص على أن المراجع حيادي فيما يتعلق بالقوائم المالية موضع الفحص.

(٢) تنص على أن فحص المراجع للقوائم المالية يتم وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها.

(٣) تشير إلى نطاق الفحص الذي قام به المراجع ومدى مسئوليته.

(٤) توضح ما إذا كانت المبادىء المحاسبية المستخدمة في اعداد القوائم المالية مطبقة على أساس ثابت في الفترة موضع المراجعة.

هـ ـ عادة ما تتمثل القوائم المالية الأساسية التي يصدر بشأنها تقرير المراجع في قائمة المركز المالي فضلاً عن قوائم:

(١) الدخل، والتغيرات في المركز المالي.

(٢) الدخل، والتغيرات في الأرباح المحتجزة، والتغيرات في المركز المالي.

(٣) الدخل، والأرباح المحتجزة، والتغيرات في المركز المالي.

(٤) الدخل، والأرباح المحتجزة.

و ـ يمكن للمستثمر عند قراءته لقوائم مالية مصحوبة بتقرير غير متحفظ للمراجع بالنسبة لشركة ما أن يستنتج:

(١) أن أي خلافات في وجهات النظر بشأن أمور محاسبية هامة قد استقر الرأي فيها بما يرضي المراجع.

(٢) أن المراجع مقتنع تماماً بكفاءة عمليات الشركة.

(٣) أن المراجع لديه تأكيد معقول بدقة اعداد القوائم المالية للشركة.

(٤) ان القوائم المالية تفصح بقدر معقول عن كافة البيانات الاحصائية والمعلومات العامة الأخرى المتعلقة بالشركة والتي لا يستلزم الأمر ادراجها بالملحوظات المرفقة بالقوائم.

ز ـ أرسل المراجع تقريره عن قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التغيرات في المركز المالي لشركة ما إلى المساهمين. هذا وترغب الشركة في الوقت الحاضر أن تنشر في احدى الصحف المحلية ـ كنوع من الاعلان ـ قائمة المركز المالي فقط مع تعديل مناسب في تقرير المراجع. في مثل هذه الحالة يمكن للمراجع:

(١) أن يسمح بالنشر بناء على ما ترغبه الشركة.

(٢) أن يسمح فقط بنشر تقريره الأصلي مصحوباً بالقوائم المالية.

(٣) ألا يسمح بنشر تقرير مراجعة معدل.

(٤) ألا يسمح بنشر أي تقرير مراجعة بهدف الاعلان في الصحف.

ح ـ أي الحالات التالية لا يتطلب فيها الأمر الخروج عن نص التقرير المعتاد للمراجعة؟

(١) رغبة المراجع في التركيز على مسألة معينة تتعلق بالقوائم المالية.

(٢) اعتماد رأي المراجع على جزء من تقرير مراجع آخر.

(٣) تأثر القوائم المالية نتيجة الخروج عن المبادىء المحاسبية المتعارف عليها.

(٤) عندما يطلب من المراجع التقرير فقط عن قائمة المركز المالي مع اعطاءه حرية كافية في تحليل معلومات كافة القوائم المالية.

ظ ـ طبقاً للمعيار الرابع من معايير اعداد التقارير، فان أفضل وصف لمصطلح «القوائم المالية كوحدة واحدة» هو:

(١) أنه يطبق سواء على مجموعة متكاملة من القوائم المالية أو لكل قائمة مالية على حدة.

(٢) أنه يطبق فقط على مجموعة متكاملة من القوائم المالية.

(٣) أنه يطبق على كل عنصر بكل قائمة مالية.

(٤) أنه يطبق على كل عنصر من العناصر الجوهرية بكل قائمة مالية.

ي ـ عند تقديم قوائم مالية مقارنة، فان مصطلح «القوائم المالية كوحدة واحدة» في المعيار الرابع من معايير اعداد التقرير يطبق على:

(١) القوائم المالية عن الفترات المقارنة فضلاً عن فترة سابقة واحدة.

(٢) القوائم المالية عن الفترة الجارية فقط.

(٣) القوائم المالية عن الفترة الجارية وكذلك كافة الفترات السابقة المعروض بياناتها بهدف المقارنة.

(٤) القوائم المالية عن الفترة الجارية والفترة السابقة لها مباشرة فقط.

ك ـ يتضمن تقرير المراجعة المعتاد المختصر ـ بصفة عامة ـ فقرتين هما فقرة النطاق، وفقرة إبداء الرأي. كيف يشير المراجع في هذا التقرير الى كل من المبادىء المحاسبية المتعارف عليها (GAAP) ومعايير المراجعة المتعارف عليها (GAAS)؟

(١) المبادىء المحاسبية المتعارف عليها (GAAP) في فقرة النطاق، بينما معايير المراجعة المتعارف عليها (GAAS) في فقرة إبداء الرأي.

(٢) معايير المراجعة المتعارف عليها (GAAS) في فقرة النطاق، بينما مبادىء المحاسبة المتعارف عليها (GAAP) في فقرة إبداء الرأي.

(٣) معايير المراجعة المتعارف عليها (GAAS)في كلا الفقرتين، بينما مبادىء المحاسبة المتعارف عليها (GAAP) في فقرة إبداء الرأي.

(٤) مبادىء المحاسبة المتعارف عليها (GAAP) في كلا الفقرتين، بينما معايير المراجعة المتعارف عليها (GAAS) في فقرة إبداء الرأي.

ل ـ في حالة تقديم القوائم المالية المراجعة الخاصة بالعام السابق مع تلك

القوائم التي تخص العام الحالي، فان تقرير المراجع المستمر للشركة يجب أن يغطي:

(١) كلا العامين.

(٢) العام الحالي فقط.

(٣) العام الحالي فقط مع ضرورة تقديم تقرير العام السابق.

(٤) العام الحالي فقط مع ضرورة الاشارة إلى تقرير العام السابق.

م ـ عندما يقدم المراجع تقرير المراجعة ومرفقاته للعميل متضمناً القوائم المالية المراجعة، فان المراجع في هذه الحالة يتحمل مسئولية التقرير عن:

(١) القوائم المالية الأساسية فقط التي تتضمنها النشرة.

(٢) القوائم المالية الأساسية فضلاً عن تلك المعلومات الاضافية فقط التي يتطلب الأمر عرضها وفقاً لشروط مجلس معايير المحاسبة المالية.

(٣) كافة المعلومات التي تتضمنها النشرة.

(٤) ذلك الجزء الذي تم مراجعته فقط من النشرة.

(٢) اختار **أفضل** إجابة لكل من الأسئلة التالية المتعلقة بتاريخ تقرير المراجعة والجهة الموجه إليها.

أ ـ أي الجهات التالية تعتبر **غير مناسبة** لكي يوجه إليها تقرير المراجع؟

(١) الشركة التي تم فحص قوائمها المالية.

(٢) طرف ثالث حتى لو كان عميلاً للمراجع وأسند له مهمة الفحص لشركة أخرى غير عميلة.

(٣) رئيس مجلس إدارة الشركة التي تم فحص قوائمها المالية.

(٤) مساهمي الشركة التي تم فحص قوائمها المالية.

ب ـ قد يوجه تقرير المراجع إلى الشركة التي تم فحص قوائمها المالية أو إلى:

(١) مدير عام الشركة.

(٢) رئيس مجلس ادارة الشركة.

(٣) أعضاء مجلس ادارة الشركة.

(٤) المدير المالي للشركة.

جـ ـ عقد المراجع في ١٣ صفر ١٤٠٨ هـ اجتماعاً مع لجنة المراجعة بالشركة بهدف اطلاعهم على مسودة تقرير مراجعة قوائمها المالية عن السنة المنتهية في ٣٠ ذي الحجة ١٤٠٧ هـ. وفي ١٦ صفر ١٤٠٨ أنهى المراجع القانوني كافة عمله الميداني المتبقى بالمركز الرئيسي للشركة وفي ١٧ صفر ١٤٠٨ قام المراجع القانوني بطبع التقرير والتوقيع عليه في صورته النهائية وأرسله بالبريد في ١٨ صفر ١٤٠٨ إلى لجنة المراجعة بالشركة. في هذه الحالة يكون تاريخ تقرير المراجع هو:

(١) ١٣ صفر ١٤٠٨ هـ.

(٢) ١٦ صفر ١٤٠٨ هـ.

(٣) ١٧ صفر ١٤٠٨ هـ.

(٤) ١٨ صفر ١٤٠٨ هـ.

(٣) اختار أفضل إجابة لكل من الأسئلة التالية والمتعلقة بتقرير المراجعة في حالة قيام العميل بتغيير المراجعين.

أ ـ قبل إعادة إصدار التقرير الذي صدر بشأن القوائم المالية للفترة السابقة، يجب على المراجع السابق:

(١) الاطلاع على أوراق المراجعة للمراجع الحالي.

(٢) فحص العمليات أو الاحداث الهامة منذ تاريخ الاصدار السابق.

(٣) الحصول على خطاب إقرار موقع من العميل.

(٤) الحصول على خطاب إقرار من المراجع الحالي.

ب ـ فحص «العبدان» القوائم المالية للشركة في العام الحالي، بينما فحصها «العبودي» في العام السابق، ونظراً لأن القوائم المالية للعام السابق سوف تقدم لأغراض المقارنة دون تقرير «العبودي» فان تقرير «العبدان» يجب:

(١) أن يذكر فيه بأن القوائم المالية للعام السابق قد فحصت بواسطة مراجع آخر.

(٢) أن يذكر فيه بأن القوائم المالية للعام السابق قد فحصت بواسطة «العبودي».

(٣) ألا يشير إلى فحص العام السابق.

(٤) أن يشير إلى تقرير «العبودي» فقط إذا كان الرأي يختلف عن الرأي غير المتحفظ.

جـ - قام المراجع السابق - بعد عمل كافة الاجراءات اللازمة - باعادة إصدار تقرير الفترة السابقة للقوائم المالية بناء على طلب العميل دون تعديل في الصيغة الأصلية. في هذه الحالة يجب على المراجع السابق:

(١) شطب تاريخ التقرير.

(٢) وضع تاريخين على التقرير.

(٣) استخدام تاريخ إعادة الاصدار.

(٤) استخدام تاريخ التقرير السابق.

د - إذا كان تقرير المراجع عن عام ١٤٠٦ هـ غير متحفظاً، فماذا يمكن أن يفعله المراجع الحالي بشأن إبداء الرأي عن القوائم المالية لعام ١٤٠٧ هـ فيما يتعلق بأرصدة أول الفترة؟

(١) يمكنه الاطلاع على أوراق المراجعة الخاصة بالمراجع السابق بهدف تخفيض اختبارات المراجعة المتعلقة بأرصدة أول المدة.

(٢) يجب تطبيق اجراءات المراجعة المناسبة على أرصدة أول المدة ليحصل على قناعة كافية بصحتها.

(٣) يمكنه الاعتماد على القوائم المالية للعام السابق نظراً لأنه قد صدر بشأنها رأي غير متحفظ مع ضرورة أن يشير المراجع الحالي في تقريره إلى تقرير المراجع السابق.

(٤) يمكنه الاعتماد على القوائم المالية للعام السابق نظراً لأنه قد صدر

بشأنها رأي غير متحفظ مع الاشارة في فقرة الايضاح بتقريره إلى تقرير المراجعة الخاص بالمراجع السابق.

هـ - عند عرض القوائم المالية المقارنة، فان المراجع الحالي يجب أن يعطي تقريراً عن القوائم المالية للعام السابق إذا:

(١) فحص المراجع الحالي قوائم العام السابق.

(٢) طلب العميل من المراجع الحالي الاطلاع على القوائم المالية للعام السابق والتقرير عنها.

(٣) امتنع المراجع السابق عن إبداء الرأي في القوائم المالية للعام السابق.

(٤) كانت القوائم المالية للعام السابق غير مراجعة.

(٤) اختار **أفضل** إجابة لكل من الأسئلة التالية والمتعلقة بتقارير المراجعة عن القوائم المالية الموحدة.

أ - قام «الشمري» بفحص القوائم الموحدة لإحدى الشركات وكان «السعدون» قد فحص القوائم المالية لفرعها الوحيد والتي تعتبر ذات أهمية نسبية كبيرة بالنسبة لمجموع ما فحصه «الشمري». ومن المناسب «للشمري» أن يقوم بدور المراجع الرئيسي للشركة، إلا أنه ليس من المناسب له أن يراجع عمل «السعدون». بافتراض أن «السعدون» أبدى رأياً غير متحفظ، فمن المتوقع للشمري أن:

(١) يرفض إبداء الرأي عن القوائم المالية الموحدة.

(٢) يبدي رأياً غير متحفظ على القوائم المالية الموحدة مع عدم الاشارة إلى عمل «السعدون».

(٣) يبدي رأياً غير متحفظ على القوائم المالية الموحدة مع الاشارة إلى عمل «السعدون».

(٤) يستخدم مصطلح التحفظ «باستثناء» عند إبداء الرأي على القوائم المالية الموحدة مع الاشارة إلى عمل «السعدون».

ب - إذا كان المراجع الرئيسي مقتنعاً تماماً بالسمعة المهنية واستقلالية المراجع

الأخر الذي يتولى مراجعة فرع الشركة، إلا أنه يرغب في الاشارة إلى تقسيم المسئولية. هنا يجب على المراجع الرئيسي:

(١) تعديل فقرة النطاق بالتقرير.

(٢) تعديل كل من فقرة النطاق وفقرة إبداء الرأي بالتقرير.

(٣) تعديل فقرة الايضاح بالتقرير.

(٤) تعديل فقرة إبداء الرأي بالتقرير.

جـ - يقوم «طلال» بدور المراجع الرئيسي في مراجعة القوائم المالية الموحدة لعميل ما. ويرغب طلال في الاستعانة بمراجع قانوني آخر لفحص القوائم المالية لفرع الشركة ولكنه لا يرغب في تقديم تقرير المراجعة الخاص بهذا المراجع الآخر. ولا توجد استثناءات عن المبادىء المحاسبية المتعارف عليها في كلا التقريرين. في ظل هذه الظروف فان فقرة إبداء الرأي عن القوائم المالية الموحدة بتقرير «طلال» للمراجعة يجب أن تتضمن:

(١) رأياً غير متحفظ.

(٢) مصطلح التحفظ «آخذاً في الاعتبار».

(٣) مصطلح التحفظ «باستثناء».

(٤) رأياً سلبياً.

د - عندما يقرر المراجع الرئيسي الاشارة إلى فحص مراجع آخر. فان التقرير الرئيسي للمراجعة يجب أن يشير بوضوح إلى:

(١) تحفظ المراجع الرئيسي على صدق وعدالة القوائم المالية كوحدة واحدة «آخذاً في الاعتبار» أعمال وتقرير المراجع الآخر.

(٢) الاجراءات التي قام بها المراجع الأخر وعلاقتها بالفحص.

(٣) مسئولية كل منهما عن ذلك الجزء من القوائم المالية الذي يقوم بفحصه.

(٤) الاجراءات التي قام بها المراجع الرئيسي للحصول على تأكيد معقول عن فحص المراجع الآخر.

هـ ـ يقوم المراجع القانوني «سعيد» بفحص القوائم المالية الموحدة لاحدى الشركات القابضة، بينما قام المراجع القانوني «منصور» بفحص القوائم المالية والتقرير عنها للشركة التابعة والمملوكة لها بالكامل. في هذه الحالة يكون اهتمام «سعيد» في المقام الأول:

(١) بامكانية قيامه بدور المراجع الرئيسي والتقرير عن القوائم المالية الموحدة.

(٢) بامكانية الاشارة إلى أعمال «منصور» في تقرير «سعيد» بشأن فحص القوائم المالية للشركة التابعة.

(٣) بأهمية الاطلاع على أوراق المراجعة الخاصة بالمراجع «منصور» بشأن فحص القوائم المالية للشركة التابعة،

(٤) بضرورة التخلي عن المهمة نظراً لأن الرأي الذي يمكن أن يقدمه عن القوائم المالية الموحدة رأياً متحفظاً.

و ـ فيما يتعلق بالمراجع الرئيسي والمراجع الآخر، إذا كان رأي الأخير متحفظاً ولكنه ليس جوهرياً بالنسبة للقوائم المالية كوحدة واحدة فان المراجع الرئيسي:

(١) يجب أن يتحفظ في رأيه.

(٢) يجب أن يشير إلى الرأي المتحفظ للمراجع الأخر ويذكر أنه ليس جوهرياً على القوائم المالية كوحدة واحدة.

(٣) ليس في حاجة الى الاشارة بالتحفظ بالتقرير ولكنه يجب أن يفصح ـ في ملحوظة مرفقة بالقوائم المالية ـ عن ذلك التحفظ وأثره على المركز المالي ونتائج العمليات والتغيرات في المركز المالي.

(٤) ليس في حاجة إلى أن يشير في تقريره عن هذا التحفظ.

ز ـ يقوم المراجع الرئيسي لاحدى الشركات بالتقرير عن القوائم المالية الموحدة لها، بينما يقوم مراجع آخر بمراجعة فرعها الرئيسي أي الاجراءات التالية لا يعتبر ضرورياً إذا رغب المراجع الرئيسي أن يشير في تقريره إلى تقرير المراجع الآخر؟

(١) الحصول على إقرار من المراجع الأخر بشأن استقلاليته.

(٢) الاتصال بالمراجع الأخر والتأكيد عليه بأن القوائم المالية لهذا الفرع سوف تتضمنها القوائم المالية الموحدة للشركة.

(٣) الاتصال بالمراجع الأخر والتأكيد عليه بأنه سيتم فحص تلك الأمور التي تؤثر على عملية الاستبعادات بشأن العمليات المتداخلة.

(٤) زيارة المراجع الأخر ومناقشته حول إجراءات المراجعة الواجب اتباعها ونتائجها.

ح ـ أياً من الآتي يعتبر أقل أهمية عندما يقرر المراجع ما إذا كان يعتبر نفسه المراجع الرئيسي للقوائم المالية الموحدة واستخدام أعمال وتقارير مراجعين آخرين؟.

(١) الأهمية النسبية لذلك الجزء من التقارير المالية التي قام بفحصها بالمقارنة بالأهمية النسبية لباقي أجزاء التقارير التي راجعها المراجعون الآخرون المشاركون.

(٢) الأهمية النسبية لأجزاء التقارير التي يراجعها بالنسبة للتقارير المالية الشاملة للشركة ككل.

(٣) مقدار ما فحصه من القوائم المالية للشركة الأم.

(٤) مقدار إلمامه ومعرفته بالقوائم المالية ككل.

(٥) اختار أفضل إجابة لكل من الأسئلة التالية والمتعلقة بتقرير المراجعة المتحفظ بسبب عدم الالتزام بالمبادىء المحاسبية المتعارف عليها ووجود قيود على نطاق المراجعة.

أ ـ عند عدم الالتزام بالمبادىء المحاسبية المتعارف عليها، يجب أن يقرر المراجع أن تكون صيغة إبداء الرأي ما بين:

(١) الرأي السلبي وصيغة «آخذاً في الاعتبار».

(٢) الرأي السلبي وصيغة «باستثناء».

(٣) الرأي السلبي والامتناع عن الرأي.

(٤) الامتناع عن الرأي وصيغة «آخذاً في الاعتبار».

ب ـ إذا كانت الظروف تقتضي من الشركة أن تصدر قائمة للتغيرات في المركز المالي ضمن القوائم المالية المراجعة، إلا أنها رفضت تقديم مثل هذه القائمة. في مثل هذه الحالة، يجب على المراجع القانوني:

(١) الامتناع عن إبداء الرأي.

(٢) إعداد قائمة التغيرات في المركز المالي مع النص في فقرة الايضاح بالتقرير على أنها من إعداد المراجع.

(٣) إعداد قائمة التغيرات في المركز المالي والافصاح في ملحوظة مرفقة بأنها من اعداد المراجع.

(٤) التحفظ في الرأي باستخدام صيغة التحفظ «باستثناء» مع النص في فقرة الايضاح بالتقرير على أن هذه القائمة قد أغفلت.

جـ ـ فيما يتعلق بمبدأ استمرار الوحدة المحاسبية، إذا اعتقد المراجع أن العميل قد لا يستمر في نشاطه، فيجب على المراجع أن يصدر:

(١) رأياً متحفظاً باستخدام صيغة «آخذاً في الاعتبار».

(٢) رأياً غير متحفظ مع الشرح في فقرة الايضاح.

(٣) رأياً متحفظاً باستخدام صيغة «باستثناء».

(٤) رأياً سلبياً.

د ـ إذا اعتقد المراجع بأهمية الافصاح عن عنصر ما أغفل عرضه في القوائم المالية تحت الفحص، هنا يجب أن يقرر المراجع ما بين:

(١) الرأي المتحفظ أو الرأي السلبي.

(٢) الامتناع عن الرأي أو التحفظ في الرأي.

(٣) الرأي السلبي أو الامتناع عن الرأي.

(٤) الرأي غير المتحفظ أو الرأي المتحفظ.

هـ ـ إذا كان رأي المراجع متحفظاً فيجب أن يفصح عن كافة الأسباب الرئيسية لذلك فيما عدا:

(١) ملحوظة مرفقة بالقوائم المالية تفصح عن أسباب التحفظ.

(٢) قيود على نطاق المراجعة.

(٣) عدم كفاية أدلة الاثبات.

(٤) التغيرات في مبدأ محاسبي معين.

و ـ من ضمن القيود على نطاق المراجعة:

(١) عدم توفر أدلة الاثبات الكافية.

(٢) قصر مهمة المراجع على التقرير عن قائمة مالية واحدة فقط.

(٣) فحص القوائم المالية الموحدة بواسطة مراجع آخر خلاف المراجع الذي يتولى فحص القوائم المالية للفرع.

(٤) بدء مهمة المراجعة بعد تاريخ نهاية السنة المالية.

ز ـ أي من الظروف التالية تتطلب من المراجع أن يصدر تقريراً متحفظاً مع فقرة إيضاح منفصلة:

(١) أداء الاجراءات البديلة بخصوص حسابات المدينين نظراً لأن قيود نطاق المراجعة تحول دون أداء الاجراءات العادية.

(٢) تعكس القوائم المالية آثار التغير في المبادىء المحاسبية من فترة لأخرى.

(٣) ملحوظة معينة بالقوائم المالية تفصح عن طريقة محاسبية اتبعتها الشركة وتعتبر خروجاً عن المبادىء المحاسبية المتعارف عليها.

(٤) قيام مراجع آخر بفحص القوائم المالية لأحد الفروع الهامة للشركة مع الاشارة إلى تقرير ذلك المراجع في تقرير المراجع الرئيسي.

ح ـ أي الظروف التالية يمكن فيها للمراجع أن يصدر رأياً غير متحفظ حتى في ظل الاخلال بالمبادىء المحاسبية المتعارف عليها؟

(١) صدور تشريع جديد.

(٢) الأهمية النسبية لمخالفة المبادىء المحاسبية المتعارف عليها.

(٣) شدة المنافسة في نشاط الأعمال.

(٤) عدم الاتفاق من الناحية النظرية على معيار معين من المعايير المنشورة لمجلس معايير المحاسبة المالية.

ط ـ عند التحفظ في الرأي بسبب مخالفة المبادىء المحاسبية المتعارف عليها فان الأهمية النسبية تعتبر عاملاً هاماً في الاختيار ما بين:

(١) الرأي المتحفظ بصيغة «باستثناء» والرأي السلبي.

(٢) الرأي المتحفظ بصيغة «باستثناء» والرأي المتحفظ بصيغة «آخذاً في الاعتبار».

(٣) الرأي السلبي والامتناع عن الرأي.

(٤) الرأي المتحفظ بصيغة «آخذاً في الاعتبار» والامتناع عن الرأي.

ي ـ عندما تكون القيود المفروضة على نطاق المراجعة جوهرية بسبب تدخل العميل، فيجب على المراجع بصفة عامة أن:

(١) يصدر تقريراً متحفظاً مستخدماً مصطلح «باستثناء».

(٢) يمتنع عن الرأي.

(٣) يصدر رأياً سلبياً.

(٤) يصدر تقريراً متحفظاً مستخدماً مصطلح «آخذاً في الاعتبار».

(٦) اختار **أفضل** إجابة لكل من الأسئلة التالية والمتعلقة بصيغة الثبات في تقرير المراجعة.

أ ـ إذا كان التقرير السنوي لشركة تتداول أسهمها في الأسواق المالية يتضمن القوائم المالية للعام السابق (المؤشر عليها بوضوح بأنها غير مراجعة) في شكل مقارن مع القوائم المالية المراجعة للعام الحالي، فيجب على المراجع:

(١) أن يبدي رأياً عن القوائم المالية المراجعة مع وجود فقرة مستقلة بتقريره يحدد فيها مدى مسئوليته عن القوائم المالية للفترات السابقة.

(٢) الامتناع عن إبداء الرأي بالنسبة للقوائم المالية غير المراجعة، وتعديل صيغة الثبات وإبداء رأياً في القوائم المالية للعام الحالي.

(٣) أن ينص في تقريره على أن القوائم المالية غير المراجعة تم تقديمها فقط لأغراض المقارنة مع إبداء الرأي فقط بالنسبة للقوائم المالية للعام الحالي.

(٤) أن يبدي رأياً عن القوائم المالية المراجعة وينص في تقريره عما إذا كانت القوائم المالية غير المراجعة قد تم الاطلاع عليها.

ب ـ أي صيغ الثبات التالية يجب أن يتضمنها التقرير المعتاد للمراجع المستمر بالنسبة للقوائم المالية المقارنة:

(١) وفقاً للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها والمطبقة على أساس ثابت.

(٢) وفقاً للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها والمطبقة على أساس يتسق مع تلك المطبقة في العام الماضي.

(٣) وفقاً للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها والمطبقة على أساس ثابت بما يتفق مع ما هو مطبق على القوائم الفترية المؤقتة.

(٤) وفقاً للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها والمطبقة على أساس ثابت يتفق مع تلك المطبقة في الأعوام السابقة التي روجعت.

حـ ـ لا داعي للمراجع أن يذكر في تقريره صيغة الثبات:

(١) إذا كان العميل يملك شركة أخرى ذات مصالح مشتركة.

(٢) اذا كان المراجع بصدد اصدار رأي سلبي.

(٣) عندما يتم عمل تقرير مراجعة عن قوائم العميل لأول مرة.

(٤) عند إصدار قوائم مالية مقارنة.

د ـ إذا لم يكن للتغيرات المحاسبية التي أجراها العميل أثراً جوهرياً على القوائم المالية للفترة تحت المراجعة، بل يتوقع أن يكون أثرها جوهرياً على قوائم الأعـام القادمة، وقد تم الافصاح عن تلك الآثار في الملاحظات المرفقة بالتقرير المالي. في هذه الحالة يجب على المراجع:

(١) إبداء رأياً غير متحفظ.

(٢) إبداء رأياً متحفظاً نتيجة الاستثناء من الثبات.

(٣) إبداء رأياً متحفظاً مع صيغة التحفظ «آخذاً في الاعتبار».

(٤) إبداء رأياً متحفظاً مع صيغة التحفظ «باستثناء».

هـ - إذا كان هناك تغيراً ذو أثر جوهري على المقارنـات بين القـوائم الماليـة، فعادة ما يشير المراجع إلى ذلك في تقريره عن قائمة التغـيرات في المركـز المالي وذلك إذا كان هذا التغير راجع إلى:

(١) شكل وطريقة عرض هذه القائمة.

(٢) التغير في المصطلحات المحاسبية.

(٣) التغـير في مفهوم الأمـوال وذلك في التحـول من النقديـة إلى رأس المال العامل.

(٤) التغير في مكونات رأس المال العامل.

و - لا يطبق معيار الثبات بالنسبة للتغير المحاسبي الناتج من:

(١) التغير في مبدأ محاسبي غير متعارف عليه.

(٢) التغير في التقديرات المحاسبية.

(٣) التغير في الوحدة المحاسبية التي يخصها تقرير المراجعة.

(٤) التغير في مبدأ محاسبي مرتبط بتغير التقديرات المحاسبية.

ز - إذا اختلف المراجع القانوني للقوائم المالية للعام الحالي عن المراجع الذي فحصها في العام السابق، فيجب:

(١) التقرير عن القوائم المالية للعام الجاري دون الاشارة إلى مـوضوع الثبات.

(٢) الـتركيز عـلى معيار الثبـات فيما يتعلق بـالقوائم المـالية عن السنـة السابقة والسنة الحالية.

(٣) تعـديل الاجـراءات بما يتـلائم مع هـذه الظروف للحصـول عـلى تأكيد معقول بثبات المبادىء المستخدمة ما بين العام السابق والعام الحالي.

(٤) الاعتماد على تقرير مراجعي العام السـابق إذا لم يكن بهذا التقـرير تحفظاً بخصوص الثبات.

ح - في أي الحالات التالية يكون تقرير المراجع متحفظاً بسبب عدم الثبات؟

(١) تعديل طريقة الرصيد المتناقص في الاستهلاك بالنسبة للأصول المشتراة جديدة.

(٢) تعديل تقديرات العمر الانتاجي وقيم النفاية للأصول القابلة للاستهلاك.

(٣) تصحيح أخطاء حسابية عند احتساب قيمة مخزون نهاية العام بطريقة الوارد أخيراً ـ صادر أولاً.

(٤) زيادة نسبة الديون المشكوك في تحصيلها عن العام السابق.

ط ـ إذا حدث تغير في مبدأ محاسبي للعام الحالي، فيجب إعادة عرض القوائم المالية للأعوام السابقة بأثر رجعي وذلك لاستيفاء قابليتها للمقارنة باستثناء التغير من:

(١) طريقة «العقد التام» إلى طريقة «نسبة إتمام العقد» في عقود المقاولات طويلة الأجل.

(٢) طريقة الوارد أخيراً ـ صادر أولاً إلى طريقة الوارد أولاً ـ صادر أولاً في تسعير المخزون.

(٣) طريقة الوارد أولاً ـ صادر أولاً إلى طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً في تسعير المخزون.

(٤) طريقة «التكلفة الكلية» إلى طريقة أخرى متعارف عليها ومستخدمة في الصناعات الاستخراجية.

ي ـ إذا كان من الصعب فصل أثر التغير في مبدأ محاسبي عن أثر التغير في التقديرات المحاسبية فانه يجب أن تتم المحاسبة عن هذا الحدث الجوهري باعتباره تغيراً في:

(١) التقديرات المحاسبية وأن يقرر المراجع بوجود استثناء في الثبات.

(٢) المبادىء المحاسبية وأن يقرر المراجع بوجود استثناء في الثبات.

(٣) التقديرات المحاسبية ولا داعي للمراجع أن يعدل التقرير.

(٤) المبادىء المحاسبية ولا داعي للمراجع أن يعدل التقرير.

ك ـ إذا غيرت الشركة طريقتها في تقويم المخزون من طريقة غير مقبولة إلى

طريقة أخرى تتفق مع المبادىء المحاسبية المتعارف عليها فان تقرير المراجع عن القوائم المالية للسنة إلى حدث فيها التغير يجب:

(١) ألا يشير إلى الثبات.

(٢) ألا يتضمن الاشارة إلى تسويات الفترة السابقة.

(٣) أن يتضمن شرحاً لهذا التغير في فقرة الايضاح.

(٤) أن يتضمن تبريراً لهذا التغير وأثره على صافي الدخل.

(٧) اختار أفضل إجابة لكل من الأسئلة التالية والمتعلقة بالامتناع عن إبداء الرأي:

أ ـ أي من المواقف التالية يجب أن يمتنع فيها المراجع القانوني عن إبداء الرأي؟

(١) عندما يمتلك بعض الأسهم في الشركة.

(٢) عندما يكون هناك جزءاً من القوائم المالية للعميل لا يتفق والمبادىء المحاسبية المتعارف عليها.

(٣) عندما يغفل أحد الاجراءات الاعتيادية للمراجعة.

(٤) عندما لا تطبق المبادىء المحاسبية المتعارف عليها على أساس يتسق مع تلك المطبقة في العام الماضي.

ب ـ ليس من المتوقع أن يمتنع المراجع عن إبداء رأيه عند:

(١) عدم استطاعته تطبيق الاجراءات الضرورية للمراجعة.

(٢) وجود أحداث أو ظروف غير مؤكدة.

(٣) عدم كفاية أساليب الرقابة الداخلية.

(٤) عدم استقلالية المراجع.

ج ـ إذا لم يستطع المراجع تحديد قيمة الغرامات الناتجة عن تصرفات العميل غير القانونية، فان الاحتمال الأكبر للمراجع هو:

(١) إصدار رأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي.

(٢) إصدار رأي سلبي فقط.

(٣) إصدار رأي متحفظ أو رأي سلبي.

(٤) الامتناع فقط عن إبداء الرأي.

د ـ أي الظروف التالية لا يجوز فيها للمراجع الامتناع عن إبداء الرأي؟

(١) عندما يعتقد بأن القوائم المالية مضللة.

(٢) إذا لم يكن قادراً على مراقبة الجرد الفعلي للمخزون.

(٣) إذا لم يكن لديه أي تأكيد عن نتيجة حدث هام محتمل حدوثه.

(٤) إذا لم يقم بالقدر الكاف من اجراءات المراجعة اللازمة لإبداء الرأي.

(٨) اختار أفضل إجابة من الأسئلة التالية والمتعلقة بتقارير المراجعة بصفة عامة.

أ ـ أي الظروف التالية يكون فيها الرأي السلبي مناسباً؟

(١) عدم استقلالية المراجع عن الشركة موضع المراجعة.

(٢) وجود ظاهرة عدم التأكد في حدث معين من شأنه أن يمنع إصدار رأي غير متحفظ.

(٣) عدم التزام قوائم الشركة باللوائح والتعليمات المتعلقة بخطة المعاشات والتأمينات التي تصدرها الدولة.

(٤) وجود قيود على نطاق المراجعة من شأنها أن تعوق المراجع عن الاستجابة لمعايير المراجعة المتعارف عليها.

ب ـ عندما يقوم مراجع قانوني بمراجعة شركة لأول مرة فان تقريره سوف:

(١) لا يشير إلى موضوع الثبات في المبادىء المحاسبية المتعارف عليها.

(٢) ينص على أن المبادىء المحاسبية مطبقة على أساس ثابت.

(٣) ينص على أن المبادىء المحاسبية مطبقة على أساس ثابت خلال الفترة.

(٤) ينص على أن معيار الثبات غير مطبق نظراً لأن العام الجاري هو العام الأول للمراجعة.

ج ـ يقوم مراجع قانوني لأول مرة بمهمة فحص القوائم المالية لشركة لا

تتداول أسهمها في الأسواق المالية. ويأمل هذا المراجع في تخفيض جهد العمل في المراجعة بالرجوع إلى استشارة المراجع السابق والاطلاع على أوراق المراجعة الخاصة به. يعتبر هذا الاجراء:

(١) مقبولاً إذا وافق عليه كل من العميل والمراجع السابق.
(٢) مقبولاً إذا أشار المراجع الحالي في تقريره أنه اعتمد على تقرير المراجع السابق.
(٣) مطلوباً إذا كان المراجع الحالي بصدد إصدار رأياً غير متحفظ.
(٤) غير مقبول لأن المراجع الحالي يجب أن تكون له وجهة نظر مستقلة في مهمته الجديدة.

د ـ عند إبداء رأي سلبي، فان فقرة إبداء الرأي يجب أن تشير مباشرة إلى:

(١) تلك الملحوظة المرفقة بالقوائم المالية والتي يناقش فيها سبب إبداء الرأي السلبي.
(٢) فقرة نطاق المراجعة والتي يناقش فيها سبب إبداء هذا الرأي.
(٣) فقرة الايضاح والتي يناقش فيها سبب إبداء هذا الرأي.
(٤) الثبات أو عدم الثبات في تطبيق المبادىء المحاسبية المتعارف عليها.

هـ ـ عند مراجعة القوائم المالية لإحدى الشركات التي تتداول أوراقها المالية بالأسواق العامة وكانت هذه القوائم تتضمن معلومات عن قطاع معين من قطاعات النشاط المختلفة التي تعمل فيها الشركة، فيجب على المراجع في هذه الحالة:

(١) أن يؤشر على معلومات هذا القطاع بأنها «غير مراجعة» مع التقرير بأن تلك المعلومات تتفق مع المعلومات «المراجعة».
(٢) أن يؤشر على معلومات هذا القطاع بأنها «غير مراجعة» ويقوم فقط بإجراءات الفحص التحليلي على معلومات هذا القطاع.
(٣) أن يراجع معلومات هذا القطاع فان كانت كافية ومتفقة مع

المبادىء المحاسبية المتعارف عليها، فلا داعي للاشارة إليها في تقرير المراجع.

(٤) أن يراجع معلومات هذا القطاع فان كانت كافية ومتفقة مع المبادىء المحاسبية المتعارف عليها، فيجب الاشارة إليها في تقرير المراجع.

و - إذا كشف المراجع عن وجود تحريف معين في معلومات قطاع معين يؤثر جوهرياً على القوائم المالية كوحدة واحدة، ورفض العميل إجراء التعديلات اللازمة لعرض معلومات هذا القطاع فان المراجع يجب أن:

(١) يصدر رأياً متحفظاً مع استخدام مصطلح «باستثناء».

(٢) يصدر رأياً متحفظاً مع استخدام مصطلح «آخذاً في الاعتبار».

(٣) يصدر رأياً غير متحفظ.

(٤) يمتنع عن إبداء الرأي.

ز - تضمن تقرير المراجع فقرة إضافية تفصح عن الاختلاف في الرأي بين المراجع والعميل حيث يرى المراجع ضرورة اجراء تعديل معين بالقوائم المالية. في هذه الحالة فان فقرة إبداء الرأي في تقرير المراجع تتضمن غالباً:

(١) رأياً غير متحفظ.

(٢) رأياً متحفظاً مع استخدام مصطلح «باستثناء».

(٣) رأياً متحفظاً مع استخدام مصطلح «آخذاً في الاعتبار».

(٤) الامتناع عن إبداء الرأي.

ح - إذا رأت الادارة أن تقدم معلومات مساعدة إضافية بناء على توصيات مجلس مبادىء المحاسبة المالية وذلك من خلال ملاحظات مرفقة بالقوائم المالية فان هذه المعلومات يجب التأشير عليها بعلامة:

(١) غير مراجعة.

(٢) معلومات إضافية مساعدة بناء على توصيات مجلس معايير المحاسبة المالية.

(٣) معلومات مفصح عنها بناء على توصيات مجلس معايير المحاسبة المالية.

(٤) معلومات مالية مراجعة تتطلبها المبادىء المحاسبية المتعارف عليها.

(٩) اختار أفضل إجابة لكل من الأسئلة التالية المتعلقة بالتقارير المطولة:

أ ـ يتضمن تقرير المراجعة المطول ـ بصفة عامة ـ القوائم المالية الأساسية، لكنه لا يتضمن:

(١) استثناءات أو تحفظات للتقرير المعتاد المختصر.

(٢) تفاصيل عناصر القوائم المالية الأساسية.

(٣) بيانات إحصائية.

(٤) فقرات ايضاحية.

ب ـ من أهم الأسباب التي تدعو العميل إلى طلب تقرير مطول من المراجع:

(١) الاسهاب تدريجياً في إبداء الرأي بسبب وجود بعض العناصر التي لا تتفق والمبادىء المحاسبية المتعارف عليها.

(٢) تزويد دائني الشركة بدرجة أكبر من التأكد المعقول تجاه جدية المركز المالي للشركة.

(٣) تزويد ادارة الشركة بمعلومات إضافية وتحليلية للقوائم المالية الأساسية.

(٤) تزويد هيئة تنظيم وتداول الأوراق المالية بمعلومات تساعدها في التنبؤ بمدى قوة أسهم هذه الشركة.

جـ ـ ما التصرف الذي يجب أن يتخذه المراجع القانوني إذا طلب منه إصدار تقرير مطول؟

(١) إصدار تقرير عادي مختصر لنفس المهمة.

(٢) أن يصف نطاق الفحص بصورة أكثر تفصيلاً من حالة التقرير العادي المختصر.

(٣) أن يذكر مصدر أي بيانات احصائية وأن ينص على أن مثل هذه البيانات غير خاضعة لاجراءات المراجعة التي تمت على القوائم المالية الأساسية.

(٤) التمييز بصورة واضحة وقاطعة بين خطاب إقرار الادارة وخطاب إقرار المراجع.

د ـ يتمثل الفرق بين تقرير المراجعة المطول والتقرير المعتاد المختصر في:

(١) أن التقرير المطول قد يتضمن وصفاً أكثر تفصيلاً لنطاق المراجعة.

(٢) ان استخدام التقرير المطول يتيح للمراجع أن يشرح أي استثناءات أو تحفظات دون أن يتطلب ذلك رأياً متحفظاً.

(٣) أن التقرير المطول قد يساعد المراجع على عرض الرأي بدرجة من التأكد قد لا تكون مناسبة في التقرير المختصر.

(٤) أن التقرير المطول يقتصر استخدامه على حالات معينة مثل اعداد القوائم وفقاً للأساس النقدي، أو فقاً لأساس الاستحقاق المعدل، أو قوائم التنظيمات التي لا تسعى للربح.

هـ ـ إذا تضمن تقرير المراجعة المطول بيانات غير محاسبية وخضعت لاجراءات المراجعة فيجب أن ينص على هذه الحقيقة وأن يشرح المراجع فيه بأن مثل هذه البيانات يتم عرضها لأغراض التحليل، فضلاً عن ذلك فان تقرير المراجع يجب أن ينص على ما إذا كانت البيانات غير المحاسبية:

(١) تخرج عن نطاق المهمة العادية للمراجعة ولهذا لم يشملها الرأي عن القوائم المالية.

(٢) داخله ضمن إطار معايير المراجعة المتعارف عليها والتي تطبق على القوائم المالية كوحدة واحدة.

(٣) قد روجعت أم لا.

(٤) تعرض بصدق وعدالة كافة الأمور المتعلقة بالقوائم المالية الأساسية كوحدة واحدة.

الفصل الثالث

آداب وسلوك مهنة المراجعة

ETHICS UNDERLYNG THE PUBLIC ACCOUNTING PROFESSION

من أبرز الأمور التي تميز أي مهنة هو التزام أعضائها بقواعد ومبادىء سلوكية - نابعة من ذاتهم - تحكم تصرفاتهم المهنية، وذلك اعترافاً منهم بأهمية الدور الذي يلعبوه ومسئوليتهم نحو جمهور المواطنين، وهو ما نجده في مهنة المحاماة والطب والمحاسبة ومهن أخرى. وسنقوم في هذا الفصل بدراسة عامة لطبيعة آداب وسلوب مهنة المحاسبة مع التركيز على الدليل الصادر من مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي.

وتتضمن دراستنا لآداب وسلوك المهنة الموضوعات التالية:

١ - المفاهيم العامة لدليل آداب وسلوك مهنة المحاسبة.

٢ - خلفية عن ومكونات دليل الممارسة (Code of Professional Conduct) الخاص بمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي.

٣ - حوافز الأداء الجيد.

أ - معايير الرقابة على جودة المراجعة وتقييم الأداء بواسطة زملاء المهنة (Peer Review).

ب - أساليب التأديب المهني.

جـ - الهيئة الفيدرالية لتنظيم تداول الأوراق المالية (SEC).

د - لجان المراجعة.

المفاهيم العامـة لدليـل آداب وسلوك المهنة

General Concepts Underlying Coded of Ethics

يمكن تعريف الآداب والسلوك كفرع من فروع المعرفـة يختص بالخـير والشر والواجبات الاخـلاقية. وتنـطوي الآداب والسلوك، ضمنياً، عـلى اختيار الـذات لمعـايير الصـواب والخطأ. وتعبر فقـرة «معـايـير الصـواب والخـطأ» عن أن محـور الأخـلاقيات (الآداب والسلوك) يـتركـز في وضـع قـواعـد أو مقـاييس أو معـايـير الصواب، وبالتالي يمكن التعرف على التصرفات الخاطئة.

فنحن نضع أبعاداً أو محـددات الخطأ والصـواب نظراً لاحتيـاج المجتمع الى النظام (الانتظام)، هذا بالاضافة الى أن تحقيق المصالح الفـردية يؤثـر في تصرفات الانسان بدرجـة أو بأخـرى. فهناك البعض الـذين لا يمنعهم أي عائق عن تحقيق مصالحهم الذاتية حتى ولو كان ذلك على حساب الآخرين. ويحدد القـانون المـدني أبعـاد الخطأ والصواب في المجتمعات. وفي نـطاق هذه الأبعـاد يضع الأفـراد دليل أخلاق مكتوب أو غير مكتوب يلزم أعضاء مجموعة معينة باتباع معايير تتفـوق على تلك التي ينص عليهـا القانـون المدني. وتتنـاول هذه الأدلـة سلوك التعـامـل مـع الآخرين وسبل كبح رغباتنا الأنانية، وتمثل هذه التصرفات حجـر الأساس لمفهـوم «الآداب والسلوك» (Ethics).

ويتوقع جمهور المستثمرين ومجتمع الأعمال وكذلك الجهات الحكومية أن يتبع أعضاء أي مهنة معـايير متسقـة للاخـلاقيات والكفـاءة في آداء مهامهم حتى يمكن الاعتماد علي والثقة في نتائج عملهم. ولذلـك تمثل أدلـة آداب وسلوك المهنة قيـود تفرضها المهنة على نفسها وتلزم أعضائها باتباعها، وتكون هذه الأدلة بمثابة أساس لتـوقعات الآخـرين (خارج المهنـة) لتصرفات المهنيـين وقد يضـع كـل عضـو من أعضاء المهنة لنفسه معايير خلقية وسلوكيات تتفوق على المعايير التي وضعتها المهنـة لاعضائها، الا أن هذه المعايـير الأخيرة تكـون بمثابـة الحد الأدنى لمستـوى السلوك والتصرفات التي يجب أن يلتزم بها أعضاء المهنة.

المسئوليات المهنية **Professional Responsibilities**

يستخـدم مصـطلح «المهنـة» (Profession) لـوصف مجمـوعـة من الافــراد يزاولون عمـلاً فنياً بهـدف خدمـة مصالـح الجمهور في الـوقت الذي يسعـون فيه

كذلك الى تحقيق مصالحهم الخاصة، وهي كسب احتياجاتهم المعيشية. وعلى ضوء ذلك التعريف يكون مزاولو عمل المحاسبة والمراجعة القانونية بالمكاتب الخاصة وكذلك المراجعون الداخليون بالمؤسسات الاقتصادية وغير الاقتصادية مهنيين. وغالباً ما يكون هؤلاء المهنيون فخورين بانتمائهم لمهنتهم وبذلك يسعوا دائماً الى التحكم في أمورهم الخاصة من خلال وضع والالتزام بالقيود التي تحدد واجباتهم ومسئولياتهم. وتخدم معايير سلوك وآداب المهنة، في واقع الأمر، هدفين مهمين هما:

١ ـ وضع نمط للسلوك والتصرفات المتوقعة من أعضاء المهنة واللازمة كحد أدنى لاستمرار مزاولتهم لعملهم المهني.

٢ ـ الافصاح للجمهور وكافة المهتمين بشئون المهنة بمكونات ومعايير دليل الآداب والسلوك التي تحكم تصرفات أعضاء المهنة. وبالتالي ترتفع مكانة المهنة وأعضائها ومهامها في نظر الآخرين، وكذلك تكون تقارير ونتائج أعمال المهنيين موضع ثقة عالية، بجانب اتاحة الفرصة للمهنيين بآداء وظائفهم بكفاءة مرتفعة.

المحاسبة القانونية كمهنة Public Accounting as a Profession

يتحدد دليل آداب وسلوك أي مهنة على ضوء المسئوليات المهنية التي يجب أن يلتزم بها أعضاؤها. فتقتصر وظيفة المراجع الداخلي. على سبيل المثال، على آداء مهمة المراجعة فقط والتي يكون مسئولاً عنها أمام جهة واحدة وهي ادارة المؤسسة التي يعمل بها. وبناء عليه يركز دليل آداب وسلوك مهنة المراجعة الداخلية على المهام والممارسة المهنية للمراجع الداخلي فقط. أما في حالة المراجع والمحاسب القانوني فيخضع لعدد مختلف من تفسيرات دليل واحد لأداب وسلوك المهنة يخص كل تفسير منهم نوع خاص من الخدمات التي يقدمها هذا المحاسب. فنجد مثلاً المعايير التي تحكم تأدية المراجع القانوني لخدمات الضرائب تختلف عن تلك تحكم خدمات الاستشارات الادارية وكذلك مهمة المراجعة الحيادية. وكما هو الحال في كافة أنواع المهن تعتمد معايير الآداب والسلوك. في شكلها النهائي، على القيود الذاتية التي تفرضها المهنة على نفسها، والتي يتوقع الجمهور أن يتبعها عضو المهنة في آداء مهمته. وسنقوم في باقي هذا الفصل بدراسة الخطوط العريضة

التي تحدد السلوك المتوقع من المحاسب والمراجع القانوني في تأدية خدماته المهنية الخاصة بالمراجعة الحيادية والضرائب والاستشارات الادارية وكذلك الخدمات المحاسبية والفحص. وسنوضح بعد ذلك كيف استخدم مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي عناصر أنماط سلوك أعضائه في وضع دليل سلوك وآداب المهنة (AICPA Code of Ethics).

ونظراً لكون المراجع القانوني مسئولاً في نفس الوقت أمام كل من الجمهور وعميله فيجب عليه أن يلتزم بمعايير السلوك التي تدعم الاستقلالية (أو الحيادية) (Independency) ورقي الخلق (Integrity) الموضوعية (Objectivity). ويجب أن يحافظ المراجع كذلك على سرية العلاقة بينه وبين كل عميل، كما يجب أن يأخذ على نفسه مسئولية آداء مهامه المختلفة بكفاءة مهنية مرتفعة. وبالاضافة الى هذه المسئوليات يكون المحاسب القانوني مسئولاً عن المحافظة على وتنمية العلاقات الطيبة بينه وبين الآخرين أعضاء مهنة المحاسبة وكذلك السعي دائماً الى رفع مستوى مركز المهنة وسمعتها اجتماعياً وفنياً وخلقياً. ولذلك تتوقع المهنة التزام المحاسب القانوني بمعايير تساهم في تطوير تلك العلاقات وتنمية احترام الجمهور لمكانته في المجتمع.

وعلى ضوء ذلك يمكننا القول أن وضع معايير الآداب وسلوك المهنة ما هو الا تحقيقاً لشعور المهنيين بالحب الذكي للذات (Intelligent Selfishness) ويعني ذلك أن قبول أعضاء المهنة الالتزام بمعايير الآداب والسلوك يرجع الى اقتناعهم الذاتي (بناء على حكمهم) بالمنافع التي قد تعود عليهم. وبقول آخر، أن قبول هذه القيود المهنية سيؤدي الى تخفيض المنافع المادية المتاحة للمهني خلال الأمد القصير، وفي نفس الوقت سترتفع منافعه المادية والمنافع الأخرى خلال الأمد الطويل.

الجهات المختصة بأداب وسلوك المهنة — Regulatory Bodies Involved

تخضع سلوكيات وآداب مهنة المحاسب والمراجع القانوني لعدد من المعايير التي يصدرها عدداً من الجهاب المهنية وغيرها. فمثلاً يمنح ترخيص مزاولة المهنة (CPA) بالولايات المتحدة الأمريكية بواسطة حكومة الولاية التي يزاول فيها المحاسب مهنته. ولذلك يوجد بحكومة كل ولاية مجلس يطلق عليه اسم «مجلس

الولاية للمحاسبة القانونية» الذي يختص بالاشراف على ومباشرة مزاولة المهنة بالولاية المختصة. ومن اختصاصات هذه المجالس اصدار معايير وقواعد تحكم آداب وسلوك المحاسب والمراجع القانوني الذي يمارس مهنته في الولاية.

وبجانب الدور الذي تلعبه مجالس الولايات في تنظيم قواعد ومعايير آداب وسلوك المهنة، فانه يوجد كذلك جمعيات مختلفة للمحاسبين والمراجعين القانونيين بكل ولاية تهدف، بجانب الأهداف الاشرافية المختلفة، الى تنمية سمعة المهنة ومركزها الاجتماعي بالولاية. ولتحقيق هذا الهدف تقدم هذه الجمعيات دورات تعليمية على أساس مستمر، كما تضع معايير وقواعد آداب وسلوك مهنية يلتزم بها أعضائها (الذين يمثلون أغلب ممارسي مهنة المحاسبة القانونية بالولاية).

ويعتبر دليل آداب وسلوك مهنة المحاسبة الذي وضعه مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أكثر شمولاً، حيث يتضمن معايير وقواعد آداب وسلوك المهنة، وتمثل المعايير التي وضعتها كل من مجالس المحاسبة والجمعيات المهنية بالولايات جزءاً كبيراً من تلك المعايير التي نص عليها المجمع الأمريكي. ويجب مراعاة أن عضوية المحاسبين القانونيين بالمجمع الأمريكي مسألة اختيارية بناء على رغبة ممارسي المهنة. الا أنه نظراً لأن المجمع الأمريكي يمثل منظمة قومية ـ على مستوى كافة أنحاء الولايات المتحدة ـ ذات علاقة قوية مع كل من مجالس وجمعيات المحاسبة القانونية بالولايات، فان دليل آداب وسلوك المهنة الصادر عنه يعكس ـ وعلى خلاف أي دليل آخر ـ نمط التصرفات والسلوك المتعارف عليه في مهنة المحاسبة والمراجعة القانونية. ويمكن القول أن المحاسب القانوني المرخص له بمزاولة المهنة في ولاية ما من قبل مجلس المحاسبة بالولاية والذي يكون عضواً في كل من جمعية المحاسبة القانونية بالولاية والمجمع الأمريكي للمحاسبين والمراجعين القانونيين، يخضع لثلاثة أدلة آداب وسلوك مهنة المحاسبة. ويجب أن يلتزم المحاسب القانوني ـ اذا تفاوتت مستويات تلك المعايير الثلاثة ـ بتلك المعايير الأكثر تقييداً للسلوك.

ونظراً لأن معايير دليل الآداب والسلوك تنطوي على قيود تحكم سلوكيات المحاسب أكثر حدة من القيود القانونية، فانه يجب أن تنفرد المنظمات المهنية ـ بدلاً من الدوائر القضائية ـ بتقرير مدى مخالفة أعضاء المهنة للمعايير المهنية، فنجد مثلاً أن البت في مخالفة المحاسب القانوني لمعايير التصرفات المهنية يكون من اختصاص

لجنة أو مجلس مكون من محاسبين قانونيين. وبالمثل اذا اعترض المحاسب المدعي عليه على حكم اللجنة أو المجلس، فان الأمر يرفع الى لجنة أخرى مكونة من مجموعة أخرى من أعضاء المهنة نفسها. وأخيراً اذا ما استمر الخلاف، فان رأى هذه الجهات المهنية يرفع الى فرع المحكمة الفيدرالية بالولاية.

ومن المعتاد في أغلب الولايات الأمريكية أن تختص جمعية المحاسبة بالولاية بالزام ممارسي المهنة اتباع قواعد ومعايير الآداب والسلوك. ومن جهة أخرى، اتبع مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي سياسات تؤثر في السلوك الخلقي من خلال تشجيع جمعيات المحاسبة القانونية بالولايات على قبول واعتماد معايير الآداب والسلوك التي وضعها المجمع. وبالرغم من أن عضوية هذه الجمعيات مسألة اختيارية يقررها المحاسب القانوني بنفسه، الا أن معظمهم سارع في الانتماء الى عضويتها نظراً للمنافع التي يحققونها من خلال رفع مستوى مظهرهم المهني والخلقي. ويجب أن لا يفوتنا ملاحظة أن مجالس المحاسبين القانونيين بالولايات هي الجهة الوحيدة ذات السلطة النهائية في فرض والزام المحاسبين اتباع معايير آداب وسلوك المهنة سواء كانوا أعضاء في جمعية المحاسبين القانونيين بالولاية أو لا.

دليل آداب وسلوك المهنة الصادر من مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA Code of Ethics

يمثل مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أهم منظمة قومية أمريكية ينتمي اليها ممارسي مهنة المحاسبة. وقد تأسس هذا المجمع منذ حوالي سبعين عاماً باسم «المجمع الأمريكي للمحاسبين (American Institute of Accountants - AIA) بهدف وضع معايير وقواعد آداب وسلوك أعضاء مهنة المحاسبة. ونظراً لأهمية تلك المعايير باعتبارها المصدر الرئيسي لدليل الآداب والسلوك الذي يضعه مجلس وجمعية المحاسبين بكل ولاية، فاننا سنقوم هنا بدراسة التطورات التي حدثت في ذلك الدليل ومحتوياته بالشكل التالي:

١ - عرض الظروف التاريخية التي أحاطت بالدليل الحالي لآداب وسلوك المهنة.

٢ - فحص الاطار العام للدليل.

٣ - وصف قواعد سلوك المهنة الخاصة بالدليل.

٤ ـ توضيح العلاقة بين محتويات الدليل والمسئوليات العامة للمحاسب والمراجع القانوني.

تاريخ دليل آداب وسلوك المهنة Historical Backgroungd

تبنى مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي في عام ١٩١٧ م أول دليل لآداب وسلوك مهنة المحاسبة. وكان هذا الدليل بسيطاً ويتضمن ثمانية محذورات يجب أن يتفاداها مزاولي المهنة. واشتملت هذه المحذورات على ما يلي:

١ ـ الاشارة بأن مكتب المحاسبة عضواً في مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي في حين أن بعض الشركاء بالمكتب ليسوا أعضاء بالمجمع.

٢ ـ ابداء رأي في قوائم مالية تتضمن أخطاء هامة وتحوير للحقائق أو إغفال أي معلومات يؤدي عدم وجودها بالقوائم الى تشويه الحقائق.

٣ ـ السماح لأي شخص بممارسة المهنة تحت اسم عضواً من أعضاء المجمع، اذا كان هذا الشخص ليس شريكاً للعضو أو موظفاً بمنشأته أو عضواً بالمجمع.

٤ ـ المشاركة في الأتعاب أو قبول الرشاوي من سماسرة.

٥ ـ مزاولة أو القيام بمهام أو أعمال لا تتناسب أو تتعارض مع مهنة المحاسبة والمراجعة التي يزاولها العضو.

٦ ـ ابداء الرأي في قوائم مالية غير مراجعة تحت اشراف عضواً من أعضاء المجمع، أو أحد شركائه أو موظفاً يعمل تحت اشرافه، أو مراجع آخر ينتمي الى منظمة مهنية أخرى خارج الولايات المتحدة مثل المجمع.

٧ ـ محاولة استخدام النفوذ للتأثير في القوانين والتعليمات الحكومية المتعلقة بمهنة المحاسبة بدون علم المجمع.

٨ ـ التعدي على زملاء المهنة لاجتذاب عملائهم بأسلوب غير اخلاقي.

ومن الملاحظ أنه بينما يتضمن دليل آداب وسلوك المهنة الحديث المحذورات الثمانية الواردة في أول دليل، الا أنه يتضمن مواضيع أخرى لم تكن موضع اهتمام المهنة عند وضع هذا الدليل الأول. فعلى سبيل المثال، لا يذكر الدليل الأول أي شروط أو التزامات خاصة بتعارض المصالح والحيدة والاعلان عن خدمات

المحاسب وقبول العطاءات في سبيل الحصول على عملاء جدد والاتعاب المشروطة وسرية العلاقة بين المحاسب وعميله. ويرجع سبب التحول في اهتمامات الدليل الى أن الدليل الأول كان متسقاً مع دور المحاسب القانوني قبل الزيادة المطردة في الآونة الأخيرة في مسئوليات وظيفة ابداء الرأي (Attest Function)، ولذلك جاء الدليل الحديث ليعترف بالمشاكل المحيطة بالمسئوليات الجديدة للمحاسب القانوني.

ومنذ صدور الدليل الأصلي وخلال عدة سنوات، قام المجمع بتطوير ذلك الدليل وتوسيع نطاقه حتى يلائم المتغيرات الدائمة في بيئة مهنة المراجعة. فكلما ازدادت أهمية وظيفة ابداء الرأي زادت أهمية حيدة المراجع، وبناء عليه، صدر شرط ضرورة التزام المراجع باستقلاليته سواء شكلاً (ظاهراً) أو حقيقة، وما تلي ذلك من تطورات أخرى لتعزيز هذا الشرط وجعله أشد وقعاً.

ومن ضمن التطورات الأخرى التي أحاطت مناخ مهنة المراجعة حديثاً الزيادة المطردة في خدمات الاستشارات الادارية التي تقدمها مكاتب المحاسبة لعملاء المراجعة الحيادية. ويتساءل الكثيرون عن مدى استطاعة تلك المكاتب المحافظة على حيدتهم وتفادي تعارض المصالح عندما يقوم المراجع بتقديم خدماته الاستشارية لنفس العميل الذي يقوم بفحص قوائمه المالية بهدف ابداء الرأي. ويتمثل الموقف الحالي للمجمع الأمريكي بخصوص هذا الشأن في أنه قد يحيط استقلالية وحيدة المحاسب القانوني مخاطر لو قبل العميل توصيات الخدمات الاستشارية بدون فحصها عن قرب والاستفسار عن محتوياتها. مع هذا فانه ليس من الضروري أن تؤثر الخدمات الاستشارية التي يقدمها المحاسب القانوني لعميله سلبياً على علاقته الحيادية في آداء مهمة مراجعة القوائم المالية لهذا العميل.

ومن أهم مراحل تطوير دليل آداب وسلوك المهنة اعادة صياغته عام ١٩٧٣ م، حيث قامت اللجنة المسئولة عن هذه المهمة باعداد المفاهيم الأساسية للدليل في صورة وجهة نظر فلسفية للمفاهيم التي أشتقت منها قواعد مزاولة المهنة، مع توضيح مدى أهمية هذه المفاهيم للمهنة. وقد دعت توصيات اللجنة المراجع القانوني الى السعي في تحقيق خمسة أهداف خلقية تمثل آداب وسلوك مهنية هي:

١ ـ الاستقلالية ورقي الخلق والموضوعية (Independence, Integrity, &

(Objectivity. ويتطلب هذا المبدأ أن يحافظ المحاسب القانوني دائماً على موضوعيته ورقي خلقه واسقلاله عن عميل المراجعة.

٢ - الكفاءة والمعايير الفنية (Competence & Technical Standards). تنص المبادىء على أنه يجب على المراجع دائماً مراعاة المعايير الفنية للمهنة والسعي الى تطوير كفاءة وجودة الخدمات التي يقدمها لعملائه.

٣ - مسئوليات المراجع تجاه العملاء (Responsibilities to Clients). يتطلب هذا المبدأ أن يكون المراجع القانوني عادلاً وصريحاً في علاقته بالعميل مع تقديم خدماته له بعناية مهنية رفيعة خدمة لمصالحه بشكل يتسق مع مسئولية المراجع نحو المجتمع بشكل عام.

٤ - مسئوليات المراجع تجاه زملائه أعضاء المهنة (Roponsibilities & Colleagues). يتطلب هذا المبدأ ضرورة التزام المراجع القانوني بمعايير السلوك المهني التي تحث على التعاون وحسن العلاقات بين أعضاء المهنة.

٥ - مسئوليات وتصرفات المراجع الأخرى (Other Responsibilities & Practices). يتطلب هذا المبدأ ضرورة التزام المراجع القانوني لمعايير السلوك المهني التي تحثه على العمل دائماً لوضع المهنة في مكانة مهنية رفيعة في خدمة المجتمع.

وبعد اعتماد هذه المبادىء الخمسة قامت لجنة اعادة صياغة الدليل باعداد الجزء الثاني من الدليل والمعروف باسم «قواعد السلوك» (Rules of Conduct)، والذي يهدف الى تحديد وتعريف التصرفات المتوقعة من المحاسب القانوني، بدقة وتفصيل، في سبيل تحقيق تلك الأهداف (المبادىء) الخمسة المذكورة سالفاً. وتمثل القواعد التي سنقوم بمناقشتها في الصفحات التالية معايير خلقية ملزمة يتعرض مخالفوها للتأديب.

واعترافاً من لجنة اعادة صياغة الدليل بالاختلافات المحتملة في تفسير نصوص قواعد السلوك، أضافت اللجنة جزءاً ثالثاً للدليل أطلق عليه «تفسيرات القواعد» (Interpretation of the Rules) يهدف الى تفسير وتوضيح تطبيقات ونطاق اتباع هذه القواعد. وقسمت التفسيرات الى خمسة أقسام يخص كل منها

واحداً من المفاهيم السالفة. ولا تعتبر التفسيرات في ذاتها ملزمة، لكن يجب على مخالفيها تبرير أسباب عدم الالتزام بتلك التفسيرات أمام لجنة تأديبية.

مكونات دليل آداب وسلوك المهنة الحالي:

Composition of the Present Code of Ethics

اعتمد وأصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي في عام ١٩٧٣ دليل آداب وسلوك المهنة، وخلال الفترة من عام ١٩٧٣ م حتى ١٩٧٧ م أضيف اليه جزء جديد أطلق عليه «أحكام الآداب والسلوك» (Ethics Rulings). وتضمن هذا الجزء استفسارات وتوضيحات تخص بعض التصرفات التي قد تواجه المحاسب القانوني. ويتضمن الدليل الحالي هذه الأحكام (بعد تحديثها) مبوبة طبقاً للمفاهيم الأساسية الخمسة للتصرفات الخلقية للمحاسب القانوني.

وفي عام ١٩٧٨ م أدخلت تعديلات اضافية لقواعد التصرفات المهنية متضمنة قسمين جديدين يخص الأول منها أهداف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، أما الثاني فيهتم بالممارسة المهنية للمحاسب القانوني. ويهدف هذان القسمان الى القاء الضوء على العلاقة بين بيئة العمل المهني للمحاسب القانوني وأصول الآداب والسلوك المتوقع منه.

قواعد سلوك المهنة **Rules of Conduct**

يستمد دليل آداب وسلوك المهنة الذي وضعه مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي سلطته من لوائح وتعليمات المجمع نفسه. وتنص تلك اللوائح على سلطة المجلس التأديبي بالمجمع في تأديب أي عضو من أعضاء المجمع (بعد المرافعة العلنية) ثبت خطأه ومخالفته أي قاعدة من قواعد الدليل. وتتراوح اجراءات التأديب ما بين مجرد النصح والانذار الى الفصل من المهنة لمن ثبت مخالفته لتلك القواعد.

وتسري تلك القواعد على كافة الخدمات المهنية التي يقدمها أعضاء المجمع مشتملة على المراجعة الحيادية وخدمات الاستشارات الادارية والضرائب وفحص السجلات وامساك الدفاتر. وهناك استثناء ان في تطبيق القواعد هما:

١ - اذا نصت القواعد على خلاف ذلك مثل ما ذكر في القاعدة رقم ١٠١ التي تختص فقط بأعمال المراجعة الحيادية.

٢ ـ اذا كان العضو يزاول مهنة المحاسبة خارج الولايات المتحدة الأمريكية، وبالتالي يلتزم بقواعد آداب وسلوك المهنة المتبعة في الدولة التي يزاول فيها مهنته. أما اذا كانت الدولة الأجنبية تتبع نفس آداب وسلوك المهنة الأمريكية فيجب على العضو الالتزام بالقاعدتين رقم ٢٠٢ ورقم ٢٠٣.

أما بالنسبة للمحاسب القانوني العضو بالمجمع الذي لا يزاول مهنة المحاسبة القانونية فيجب عليه الالتزام بالقاعدة رقم ١٠٢ التي تخص الموضوعية وحسن السلوك، والقاعدة رقم ٥٠١ والتي تخص التصرفات المهنية. وفيما عدا ذلك فكافة قواعد دليل الآداب والسلوك الأخرى تتعلق بمزاولة المهنة كما سنناقشها فيما يلي.

الاستقلالية ورقي الخلق والموضوعية:

Independence, Integrity, & Obectivity

يجب على المحاسب القانوني الالتزام بمبدأ الاستقلالية ورقي الخلق والموضوعية كما نصت عليه القاعدتين رقم ١٠١ ورقم ١٠٢. فينص الجزء (أ) من القاعدة ١٠١ على أنه لا يجب على عضو المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين أو مكتب محاسبة يكون عضو المجمع شريكاً أو مساهماً فيه أن يبدي رأيه في القوائم المالية لأي منشأة الا اذا كان العضو أو مكتبه مستقلان عن المنشأة تحت المراجعة. ويفقد المحاسب القانوني أو مكتبه استقلاليته، طبقاً للجزء (أ) من القاعدة ١٠١، اذا سادت الظروف التالية أثناء آداء عمله المهني أو وقت ابداء رأيه:

١ ـ امتلاك أو التعهد بشراء ـ بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ـ حصة جوهرية في رأسمال المنشأة تحت المراجعة، أو ادارة أو الاشراف على وحدة استشارية تمتلك أو تتعهد بشراء حصة جوهرية في رأسمال المنشأة تحت المراجعة. وتمنع هذه القاعدة المحاسب القانوني وأفراد عائلته ذوي العلاقة القريبة (الذين تتأثر مصالحهم المالية بتصرفات المحاسب القانوني) من امتلاك أسهم أو حصة في ملكية المنشأة تحت المراجعة خلال تأدية خدماته أو وقت ابداء رأيه عن القوائم المالية لهذا العميل.

٢ ـ المشاركة الفعالة في أي نشاط تجاري مع عميل المراجعة أو مع أي من رجال ادارته العليا أو أعضاء مجلس ادارة منشأته أو أحد كبار المساهمين، خاصة اذا كان هذا النشاط المشترك يمثل جزءاً جوهرياً من ثروة المحاسب القانوني أو مكتب المحاسبة التابع له.

٣ ـ الاقتراض أو اقراض العميل أو أي من أعضاء ادارته العليا أو مجلس الادارة أو كبار المساهمين. ويستثنى من هذا الشرط القروض المضمونة (المرهونة) التي تقدمها المؤسسات المالية (بنوك ومؤسسات الاقراض المتخصصة) بسعر فائدة وشروط عادية، ويستثنى كذلك القروض التي يحصل عليها المحاسب أو المكتب التابع له اذا كانت قيمة هذا القرض غير جوهرية بالنسبة لاجمالي ثروته المالية.

كما يفقد المحاسب أو المكتب التابع له استقلاليته، طبقاً للجزء (ب) من القاعدة ١٠١، اذا حدثت الظروف التالية أثناء أداء مهمة المراجعة أو ابداء الرأي أو خلال الفترة المالية تحت المراجعة:

١ ـ ارتباط المحاسب أو المكتب التابع له بعميل المراجعة بصفته مروجاً لنشاط العميل أو ضامناً لاكتتابات في أوراق مالية يصدرها العميل أو عضو بمجلس الادارة أو الادارة العليا لمنشأة العميل، أو أي وظيفة ادارية أخرى.

٢ ـ انضمام المحاسب لعضوية مجلس ادارة صندوق معاشات تابع للعميل تحت المراجعة.

وتعتبر استقلالية المحاسب عن عميله من أهم مقومات مهنة المراجعة، ولذلك خصص دليل آداب وسلوك المهنة القاعدة الأولى لمبدأ الاستقلالية. ويجب مراعاة أن القاعدة ١٠١ تقتصر على المراجعة الحيادية فقط، وتتناول استقلالية المحاسب كقضية لها جانبين. يركز الجانب الأول على الاستقلال العقلي الحقيقي النابع بصدق وأمانة من ذات المحاسب والذي لا يستطيع أي طرف آخر التعرف على حقيقته أو الحكم على مدى صدقه. أما الجانب الثاني فيهتم بمظهر الاستقلال الواضح عملياً أمام الغير والمهتمين بعلاقة المحاسب بعميله. ففي الجزء (أ) من قاعدة ١٠١، تم تعريف مصالح المراجع المالية في منشأة العميل التي قد تؤدي الى فقد الأول استقلاليته عن الثاني. وفي الجزء (ب) من نفس القاعدة حذرت

المحاسب القانوني من قبول وظائف محددة أو مناصب ادارية في منشأة العميل. وفيما يلي بعض التفسيرات والأحكام الصادرة بشأن استقلال المراجع.

١ - أثر عضوية المحاسب الشرفية في مجلس ادارة العميل على استقلاليته.

٢ - أثر علاقة الشريك المتقاعد مع العميل على استقلالية مكتب المحاسبة (الذي كان الشريك عضواً فيه).

٣ - أثر تقديم المحاسب عدداً من الخدمات (مراجعة حيادية واستشارات ادارية وخدمات ضريبية مثلاً) الى نفس العميل على اسقلاليته.

٤ - تعريف مصطلح «شروط الاقراض العادية» الوارد في الجزء (أ) من القاعدة ١٠١.

٥ أثر الدعاوي القضائية أو التهديد برفع دعاوي قضائية ضد المحاسب على استقلاليته.

٦ - أثر الارتباطات المالية بين المراجع ومنشآت (لا يراجع المحاسب قوائمها المالية) ذات مصالح مالية مع أحد عملاء المراجعة على استقلالتيه.

٧ - تعريف مصطلحات الاستقلالية وأثر العلاقات العائلية المختلفة على استقلالية المحاسب أو مكتب المحاسبة التابع له.

أما بالنسبة للقاعدة رقم ١٠٢ من دليل آداب وسلوك المهنة فتهتم برقي الخلق وموضوعية المحاسب القانوني. فتنص هذه القاعدة على أنه لا يجوز لعضو في جمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، عن علم، تحريف حقائق ترتبط بمهمة المراجعة أو خدمات الاستشارات الادارية والضريبية، وأن لا يخضع رأيه لأهواء ورغبات الآخرين. وقد يأخذ المحاسب دور المدافع والمؤيد لوجهة نظر الممول في المشاكل الضريبية تحت البحث في الدوائر القضائية ما دام المحاسب يعتمد على أدلة واثباتات قوية.

فعلى الرغم من عدم ضرورة التزام المحاسب الذي تقتصر خدماته على تقديم الاستشارات الضريبية فقط (يعني عدم مراجعة المحاسب لقوائم هذا العميل) بقواعد الاستقلالية اللازمة في المراجعة الحيادية، الا أنه يكون مسئولاً عن الاحتفاظ باستقلاله العقلي والذاتي فيما يتعلق بعمله. فتتطلب هذه القاعدة

من المحاسب أن يلتزم «بنشرات مسئوليات الخدمات الضريبية» (Statements of Responsibilities in Tax Practices)، التي تحذر المحاسب من اعتماد اقرارات ضريبية محرفة بالرغم من معرفته بهذا الشأن. وبالمثل عند تقديم الاستشارات الادارية، فلا يجب على المحاسب أن يلعب دوراً وظيفياً كمدير أو موظف في منشأة العميل. وبالطبع يجب أن يلتزم المراجع بشروط استقلاليته (الخاصة بآداء مهمة المراجعة) عندما يقدم خدماته الثلاثة (مراجعة حيادية واستشارات ادارية وضرائبية) لنفس العميل.

معايير التأهيل المهني Competence & Technical Standards

تختص القواعد رقم ٢٠١ ورقم ٢٠٢ ورقم ٢٠٣ ورقم ٢٠٤ بالمعايير العامة ومعايير المعرفة الفنية. فتتضمن القاعدة رقم ٢٠١ (المعايير العامة) تعريف لأربعة مسئوليات، وهي: الكفاءة المهنية (Professional Competence) والعناية المهنيةالواجبة (Due Profissional Care)، والتخطيط الاشراف Planning & Supervision)، والحصول على بيانات كافية وملائمة لاستخدامها في عمل الاستنتاجات وتقديم الاقتراحات المتعلقة بمهمة المحاسب القانوني. أما المعيار الخامس في القاعدة رقم ٢٠١ فيتطلب من المحاسب أن لا يسمح بربط اسمه بأي تنبؤات أو تقديرات لعمليات مستقبلة قد يستدل منها خطأ اعتماد المحاسب وتأكيده لامكانية تحقيق هذه التنبؤات والتقديرات. ويكفي للمحاسب القانوني الالتزام بعدد من المعايير العامة للمراجعة لاستيفاء شروط الأربع مسئوليات المذكورة سلفاً، هذا علماً بأن القاعدة رقم ٢٠١ تكفي وحدها لتغطية هذه المسئوليات تجاه خدمات المراجعة الحيادية والاستشارات الادارية والضريبية والخدمات المحاسبية، نظراً لشمولية هذه القاعدة.

أما القاعدة رقم ٢٠٢ فتنص على أن لا يسمح المحاسب القانوني بربط اسمه بقوائم مالية قد يستدل منها على دوره كمحاسب ومراجع قانوني لهذه القوائم الا اذا التزم بمعايير المراجعة المتعارف عليها الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي.

ويجب مراعاة أن العشرة معايير المتعارف عليها للمراجعة تسري على كافة الخدمات التي تتضمنها نشرات معايير المراجعة كل فيما يختص به. فعلى سبيل المثال، يسري معيار الاستقلالية (المعيار العام الثاني) على كافة الخدمات

المنصوص عليها في نشرة معايير المراجعة رقم ٣٠ والخاصة بتقرير المراجع عن نظام الرقابة المحاسبية الداخلية، هذا بالرغم من عدم سريان المعيار الأول من معايير تقرير المراجع على هذه المهمة لعدم ملاءمة المعيار. وتوضح تفسيرات هذا الجزء أنه بالرغم من اهتمام معايير المراجعة المتعارف عليها أولاً وأخيراً بالقوائم المالية المراجعة، الا أن المعيار الرابع من معايير تقارير المراجعة يكفي في حد ذاته ليسري على القوائم المالية غير المراجعة.

وتتطلب القاعدة رقم ٢٠٣ أن لا يبدي المحاسب القانوني رأيه بمطابقة القوائم المالية للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها، اذا كانت هذه القوائم تنطوي على مخالفة لمبدأ محاسبي ـ صادر عن جهة مختصة ـ قد تؤدي الى تحريف جوهري في القوائم المالية ككل. ويستثنى المحاسب من الالتزام بهذه القاعدة اذا أثبت أنه لظروف غير عادية، قد يؤدي اتباع المبادىء المحاسبية المتعارف عليها الى عرض قوائم مالية مضللة.

وكما نعلم تقع المسئولية الرئيسية لوضع المبادىء المحاسبية المتعارف عليها على عاتق مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB). وبجانب سلطة المجلس، اعتمدت مهنة المحاسبة والمراجعة نشرات وتفسيرات وآراء كل من مجلس المبادىء المحاسبية (APB) وكتيبات البحوث (Research Bulletins) كمصادر للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها اذا نصت هذه المصادر على مبادىء ومعايير الافصاح في القوائم المالية الرئيسية (قوائم المركز المالي والدخل والتغيرات في المركز المالي والأرباح المحتجزة وملحقات القوائم المالية الخاصة بالملحوظات وشرح السياسات والطرق المحاسبية المتبعة في اعداد القوائم). وتقع مسئولية تبرير عدم الالتزام بالمبادىء المحاسبية على عاتق المحاسب القانوني، مثال ذلك صدور تشريعات وقوانين جديدة أو عدم تناول عمليات مالية جديدة ضمن المبادىء المحاسبية المتبعة.

وأخيراً تتطلب القاعدة ٢٠٤ من المحاسب القانوني ضرورة الالتزام بالمعايير الفنية الأخرى الصادرة من الجهات المعترف بها ولها سلطة اصدار المعايير، ويجب على غير الملتزمين بهذه المعايير تبرير أسباب مخالفتهم لها. وتتطلب هذه القاعدة من المحاسب القانوني الذي يقدم خدمات أخرى بخلاف مهمة المراجعة بالالتزام بهذه المعايير التي تخص كل نوع من أنواع الخدمات المقدمة، مثل معايير الاستشارات

الادارية والضريبية. كما تقع على مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي مسئولية تفسير معايير الكفاءة والالتزام بها.

مسئوليات المراجع نحو العملاء Responsibilities to Clients

تختص القواعد رقم ٣٠١ ورقم ٣٠٢ بمسئوليات المحاسب القانوني تجاه عملائه، حيث تحذر القاعدة رقم ٣٠١ المحاسب من الافصاح عن أي معلومات خاصة بالعميل حصل عليها الأول أثناء آداء خدماته للثاني بدون تصريح من العميل نفسه. ولا تحول هذه القاعدة المحاسب عن الافصاح بهذه المعلومات استجابة لأمر القضاء، أو استفسارات المجلس التأديبي التابع لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أو مجالس التحقيق أو التأديب التابعة لجمعيات المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية المختلفة. وأصدرت حديثاً المحكمة الفدرالية العليا قراراً بعدم سرية أوراق مراجعة أحد عملاء الاستشارات الضريبية، على عكس الحال في علاقة المستشار القانوني (المحامي) بعميله في موقف مماثل. كما لا تسري تعليمات هذه القاعدة (رقم ٣٠١) عند تقييم التزام المراجع بمعايير الكفاءة الفنية (القاعدة رقم ٢٠٢ ورقم ٢٠٣) بواسطة لجنة فحص كفاءة الأداء المكونة من زملاء المهنة (Peer Review). ومع ذلك تسري هذه القاعدة عند اتصال المحاسب القانوني بأشخاص آخرين (بما فيهم المحاسبين القانونيين الآخرين) للحصول على معلومات ترتبط بعمل المراجع وعميله. وتتضح أهمية معلومات العميل الخاصة أثناء مرحلة التخطيط لمهمة المراجعة، والاتصالات بين المراجع الحالي والسابق. فيجب أن تتم كافة الاتصالات بين كلا المراجعين سواء قبل أم بعد التعاقد على مهمة المراجعة، بعد موافقة العميل نفسه بصرف النظر عن الظروف التي أدت الى ايقاف التعاقد بين العميل ومراجعه السابق.

أما بالنسبة للقاعدة رقم ٣٠٢ فتنص على عدم تقديم أي خدمات مهنية مشروطة بعدم أحقية أتعاب هذه الخدمات ما لم تحقق نتائج معينة، أو ارتباط هذه الأتعاب بنتائج أو اكتشافات محتملة. ويطلق على هذه القاعدة مصطلح «قاعدة الاتعاب المشروطة» (Contingent Fees Rule). ولا تحول أحكام هذه القاعدة ارتباط قيمة الأتعاب المهنية بمستوى ومقدار الجهد اللازم في آداء الخدمة. ولا تعتبر اتعاب المحاسب مشروطة اذا حددت بقرار قضائي أو بواسطة جهة

حكومية، أو على أساس نتائج فحص الجهات القضائية أو الحكومية لقضايا ضرائبية. وفي خلاصة الأمر، تهدف هذه القاعدة الى عدم تحديد قيمة اتعاب المحاسب المهنية على أساس اكتشافاته أو نتائج مهمته.

مسئوليات المحاسب نحو زملاء المهنة Responsibilities to Colleagues

اشتمل دليل آداب وسلوك المهنة قبل عام ١٩٧٩ م على القاعدة رقم ٤٠١، الخاصة بالتعدي على ممارسة محاسب آخر، حيث تمنع المحاسب من التعاقد مع عملاء محاسب آخر أو اغراء موظفي محاسبين آخرين بترك وظائفهم مقابل عروض عمل مغرية لدى المحاسب المتعدي بدون اخطار هؤلاء المحاسبين الآخرين مسبقاً. وعند الغاء قاعدة منع المحاسب من استجداء العملاء المرتقبين (قاعدة رقم ٥٠٢) في عام ١٩٧٩ م، أصبحت قاعدة عدم التعدي على ممارسة المحاسبين الآخرين (رقم ٤٠١) غير ذات معنى، ولذلك تقرر الغائها. وبالرغم من هذا فما زال المحاسب مسئولاً عن الالتزام بتصرفات خلقية راقية تجاه زملاء مهنة المحاسبة في ظل دليل التصرفات المهنية الصادر من مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي. وينص هذا المفهوم بأنه يجب على المحاسب القانوني أن يتصرف بنمط يحث على التعاون ودعم العلاقات الطيبة بين أعضاء المهنة. وبقول آخر يجب على المحاسب أن يعامل زملائه بنفس الأسلول الذي يرغب أن يعاملوه به.

المسئوليات والممارسات الأخرى Other Responsibilities & Practies

يجب على أعضاء مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي الالتزام بخمس قواعد أساسية في تلبية مسئولياتهم الأخرى، وهي:

١ ـ القاعدة رقم ٥٠١ ـ وتلزم العضو بعدم التصرف بشكل يسيء الى سمعته المهنية مثل الامتناع عن رد سجلات ومستندات العميل اليه، أو التفرقة العنصرية بين العاملين في مكتبه.

٢ ـ القاعدة رقم ٥٠٢ ـ وتتعلق بالاعلان في وسائل الاعلام المختلفة واستجداء العملاء المرتقبين في سبيل ترويج نشاطه.

٣ ـ القاعدة رقم ٥٠٣ ـ وتمنع المحاسب من دفع عمولات لآخرين مقابل

الحصول على عملاء جدد، وكذلك تحصيل عمولات من محاسبين آخرين مقابل احالة عملاء مرتقبين لهم.

٤ ـ القاعدة رقم ٥٠٤ ـ وتهتم بالوظائف المتعارضة (Incompatible Occupations)، حيث تحذر المحاسب القانوني المشاركة في أي عمل أو نشاط أو تولى منصب ما أثناء مزاولته للمهنة قد يتعارض مع واجباته ومسئولياته المهنية.

٥ ـ القاعدة رقم ٥٠٥ ـ وتعرف الشكل القانوني لمكاتب المحاسبة القانونية. فقد كان من المتبع قبل عام ١٩٦٩ م أن يمارس المحاسب عمله من خلال مكاتب المحاسبة الفردية أو مع شركاء متضامنين، الى أن قرر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي في نفس العام السماح بممارسة المهنة من خلال شركات مساهمة مهنية. كما تمنع هذه القاعدة استخدام أسماء مفترضة لمكاتب المحاسبة.

حوافز تحسين آداء المراجع Incentives for Maintaining Audit Quality

كما سبق أن ذكرنا في الجزء السابق من هذا الفصل أن دليل آداب وسلوك المهنة الصادر من مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي يهدف الى ضبط تصرفات المحاسب القانوني. وبالطبع، يتوفر لدى غالبية المحاسبين، كمهنيين، الرغبة في التصرف بمستويات رفيعة تساهم في تنمية سمعة طيبة لمهنة المحاسبة. وبغض النظر عن هذه الميول الذاتية لدى المحاسب، الا أننا نلاحظ في الآونة الأخيرة ضغوط على مهنة المحاسبة من جانب الكونجرس الأمريكي فقد أدى بعض أعضاء الكونجرس اهتمامهم، في ضوء الزيادة المضطردة لافلاس شركات كثيرة والدعاوي القضائية المرفوعة ضد المحاسبين القانونيين، بعدم قدرة المحاسبين على ضبط أنفسهم بأسلوب يتمشى مع دليل ومعايير آداب وسلوك المهنة. وبالرغم من عدم صدور أي تشريعات بهذا الشأن حتى الآن، الا أن كثافة استفسارات أعضاء الكونجرس ومداولات جلسات المجلس أدت الى صدور قرارات مهنية تهدف الى وضع قواعد تدعو الى ضبط أمور المهنة ذاتياً وسبل تأديب المخالفين لقواعد آداب وسلوك المهنة، وبالتالي حث مكاتب المحاسبة القانونية على ضبط وتحسين الأداء بشكل أكثر فاعلية. وقرر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي في عام ١٩٧٨ م انشاء قسم خاص لشئون مكاتب المحاسبة القانونية، وفي نفس الوقت أصدر

المجمع مجموعة من معايير آداء وسلوك مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية واجراءات الرقابة على جودة عمل مكاتب المراجعة بواسطة مكاتب أخرى تدخل في اشراف قسم شئون مكاتب المحاسبة التابع للمجمع (Peer Review).

وبجانب هذه الخطوات وأحكام أخرى صادرة من المهنة، فرضت الهيئة الامريكية لتنظيم تداول الأوراق المالية (SEC) معايير مشددة لمفهوم استقلالية مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية تفوق تلك التى وضعها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي. كما فرض مجلس ادارة سوق نيويورك للأوراق المالية شرطاً جديداً يلزم الشركات المساهمة التي تتداول أوراقها في هذا السوق بانشاء لجنة مراجعة من أعضاء مجلس ادارة هذه الشركات. وفيما يلي عرض للجهود المبذولة من داخل وخارج مهنة المحاسبة في سبيل تحسين ورفع كفاءة الآداء.

معايير الرقابة على جودة آداء مكاتب المراجع

Quality Control Standards

تقوم فكرة فحص آداء مكاتب المحاسبة القانونية بواسطة بعضها البعض على افتراض وجود معايير آداء محددة. وقد عرفت معايير المراجعة المتعارف عليها السلوك السليم في آداء مهمة المراجعة، كما عرفت معايير الرقابة على جودة الآداء التصرفات والسلوك الحسن فيما يتعلق بمهام مكاتب المحاسبة القانونية.

وأصدرت لجنة معايير الرقابة على جودة الآداء التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي في عام ١٩٧٩ م نشرة المعايير رقم (١) والتي تغطي عمليات مكاتب المحاسبة التالية:

- الاستقلالية.
- تخصيص العاملين بالمكتب على وظائف مهمة المراجعة.
- الاسترشاد برأي الآخرين.
- الاشراف.
- التوظيف.
- تنمية القدارت المهنية.
- الترفيع والترقية في الوظيفة.
- قبول عملاء جدد واستمرار العلاقة مع العملاء الحاليين.

- الفحص الدوري لبرامج الرقابة على جودة الأداء.

وليست هذه العناصر منفصلة عن بعضها بل هناك علاقات متداخلة فيما بينها، مثل العلاقة بين سياسات التوظيف وأثرها على الترفيع والترقية واجراءات تطوير وتنمية المهارات المهنية لموظفي المكتب. وبجانب ذلك تعتمد طبيعة وشمولية سياسات واجراءات الرقابة على الأداء بمكتب المحاسبة على حجم المكتب وطبيعة ونوع مهام المراجعة والخدمات الأخرى التي يقدمها لعملائه، وتنظيمه الاداري ومدى المنافع التي يحققها المكتب نظير نفقات وضع وتطبيق اجراءات الرقابة اللازمة. وسنقوم فيما يلي بعرض لكل من العناصر السالفة والخاصة بمكاتب المحاسبة القانونية بايجاز.

الاستقلالية (Independence): يحمل هذا المفهوم نفس مدلول استقلالية المحاسب القانوني الفرد، ويهدف شموله ضمن معايير الرقابة على جودة آداء مكاتب المحاسبة الزامها بوضع سياسات واجراءات لتنفيذ قاعدة الاستقلالية الواردة في دليل آداب وسلوك المهنة (القاعدة ١٠١). وقد تتضمن هذه السياسات والاجراءات:

- مطالبة كافة العاملين بمكتب المحاسبة بالالتزام بقواعد وأحكام الاستقلالية الصادرة من مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، وجمعيات المحاسبين القانونيين بالولايات المختلفة، ومجالس المحاسبة القانونية بالولايات، وأي جهات أخرى بما في ذلك الهيئة الأمريكية لتنظيم تداول الأوراق المالية.
- مراقبة مدى التزام مكاتب المحاسبة بسياسات واجراءات الاستقلالية.
- تأكيد (شكلاً) استقلالية مكتب المحاسبة في آداء مهمة المراجعة.

تخصيص الموظفين (Assignment of Personnel): يجب مراعاة والتأكد من توفر الخبرة والكفاءة الفنية والمعرفة لدى الموظفين المخصصين لآداء الوظائف المختلفة لمهمة المراجعة. ويجب أن تتضمن سياسات واجراءات الشركة في هذا الشأن ما يلي:

- تحديد احتياجات كل مهمة مراجعة من المحاسبين.
- تحديد الشخص المسئول عن توزيع الوظائف اللازمة لتأدية كل مهمة مراجعة.
- تخطيط احتياجات مكتب المحاسبة من الموظفين.

- جدولة الأعمال واعداد موازنة الوقت لتحديد احتياجات كل مهمة مراجعة من الموظفين.

الاسترشاد برأي الآخرين (Consulation): يجب الاسترشاد برأي الآخرين لحل قضايا ومشاكل محاسبية أو مراجعة خلال عملية المراجعة. وقد تشير سياسات بعض مكاتب المحاسبة في هذا الشأن الى ضرورة رفع الأمر الى شخص أو أشخاص مختصين ذو خبرة ومعرفة كافية للبت في هذه القضايا، أو احالة الأمر الى قسم مختص بمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أو بجمعيات المحاسبين القانونيين بالولايات. كما يتطلب هذا المعيار من مكاتب المحاسبة القانونية توفير مكتبة فنية خاصة بموظفيه.

الاشراف (Supervision): يجب أن تخضع كافة أعمال مكتب المحاسبة للاشراف الجيد على كافة مستوياته. ويتطلب هذا المعيار ضرورة تخطيط كل مهمة مراجعة ابتداء من تخصيص الموظفين على المهمة والحصول على معلومات عامة عن العميل واعداد الاستراتيجية العامة لآداء المهمة، هذا بجانب فحص كافة أوراق المراجعة والتقارير والقوائم المالية والجداول والنماذج والاستقصاءات.

التوظيف (Hiring): يجب أن يضع مكتب المحاسبة سياسة محددة وكفاءات لا بد من توفرها في الموظفين الجدد، حتى يضمن تحقيق حد أدنى لمستوى جودة المبتدئين. كما يجب وضع حد أدنى لمستوى الخبرة اللازم لدى المتقدمين لشغل وظائف في مستويات عليا. ولا يجب أن يغفل مكتب المحاسبة عن خلفية وتاريخ هؤلاء المتقدمين لشغل الوظائف.

تنمية القدارت المهنية (Professional Development): يتطلب هذا المعيار أن تضع مكاتب المحاسبة القانونية سياسات واجراءات وبرامج التعليم المستمر (Continuing Professional Education) والتدريب خلال الآداء (On-the-job Training) والمحاضرات، لتطوير معرفة المحاسبين بالجديد في معايير المحاسبة والمراجعة.

الترفيع والترقية (Advancement): يجب على المكاتب وضع السياسات التي تحول دون ترفيع موظفيها الى مستويات عالية قبل استيفائهم الخبرة والمعرفة اللازمة لتحمل مسئوليات الوظيفة المرفوع اليها. فيجب الفحص والتأكد من الخواص

الخلقية والعقلية والقدرة على التصرف واتخاذ القرارات ودوافع الموظف قبل ترقيته الى وظيفة أعلى. كما يجب أن يكون في كل مكتب محاسبة قانوني لجنة من الشركاء تختص بدراسة وتقييم الكفاءات والقدرات والمؤهلات الشخصية لكل موظف مرشح للترقية.

قبول عملاء جدد واستمرار العلاقة مع العملاء الحاليين (Acceptance & Continuance of Clients): يجب أن تتبع مكاتب المحاسبة سياسات واجراءات تساهم في اتخاذ قرارات بشأن قبول عملاء جدد ومواصلة العلاقة مع العملاء الحاليين، وبالتالي تفادي التعامل مع عملاء تنقصهم الأمانة وحسن الخلق. وتتعلق هذه السياسات بما يلي:

- الفحص والاستفسارات قبل التعاقد.
- فحص القوائم المالية السابقة للعميل المرتقب.
- تحديد مدى استطاعة مكتب المحاسبة مراجعة سجلات العميل.

الفحص الدوري لبرامج الرقابة على جودة الأداء (Inspection): ويهدف هذا الاجراء الى التحقق من تطبيق برامج الرقابة على جودة العمل بمكتب المحاسبة. وغالباً ما يقوم أعضاء الادارة العليا بمكتب المحاسبة بعمل الفحص الدوري، أو قد يسمح المكتب لأحد مكاتب المحاسبة الأخرى بعمل ذلك الفحص.

فحص آداء مكاتب المراجع بواسطة بعضها البعض: Peer Review

يقوم بفحص آداء وظائف المراجعة في مكاتب المحاسبة القانونية مكاتب محاسبة أخرى تنتمي الى قسم شئون مكاتب المحاسبة القانونية التابع لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي. ومن المعتاد أن يكلف مكتب محاسبة قانوني مكتب آخر لفحص وتقييم آداء العمل بمكتبه. ولا يسمح للمكتب المفحوص فحص آداء المكتب الفاحص. وبالطبع، يجب أن يحصل الفاحص على أوراق عمل المكتب تحت الفحص، وبناء عليه أدخلت تعديلات في القاعدة رقم ٣٠١ (الخاصة بخصوصية وسرية العلاقة بين المحاسب وعميله) حتى يستطيع الفاحص الحصول على هذه الأوراق ما دام طرفي الفحص سيحتفظان بسرية معلوماتها.

وأخيراً يجب أن يلتزم فريق الفحص بالمكتب الفاحص باستقلاليتهم عن كل من مكتب المحاسبة تحت الفحص وعملائه.

ويقوم فريق الفحص بدراسة وتقييم نظام رقابة جودة الآداء بالمكتب تحت الفحص وكذلك سياسات واجراءات تنفيذ النظام. كما يتم تقييم والتحقق من مدى التزام مكتب المحاسبة تحت الفحص لمتطلبات قسم شئون مكاتب المحاسبة بمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي الخاصة بقواعد وأحكام مزاولة المهنة. وبعد انتهاء الفحص يرفع فريق الفحص تقريراً إلى المكتب تحت الفحص يحتوي على نتائج دراستهم واقتراحاتهم لتحسين أو تطوير نظام الرقابة على جودة الآداء.

التأديب المهني: Discipline by Profession

وضع مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي اجراءات لتأديب أعضائه وكذلك المكاتب المنتمية الى قسم شئون مكاتب المحاسبة. ويتراوح تأديب المحاسب الفرد من اللوم حتى الفصل من عضوية المجمع. وقد يؤثر قرار المجمع على تصرفات مجلس المحاسبين القانونيين للولاية التي يزاول فيها المحاسب عمله. فقد يقرر المجلس وقف مزاولة المحاسب عمله لفترة معينة أو سحب تصريح مزاولة المهنة كلية. كما يمكن لأي جهة حكومية أخرى اتخاذ قرارات مثل هذه التي تقع تحت اختصاص مجلس الولاية.

وبشكل عام، تحيل لجنة آداب وسلوك المهنة الى مجلس تحقيق محلي بالولاية المختصة أي مخالفات لتعليمات وقواعد واجراءات وأنظمة مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، أو دليل آداب وسلوك المهنة الصادر من المجمع أو جمعية المحاسبين بالولاية التي يزاول فيها المحاسب عمله. ويحق للمدعي عليه أن يطلب رفع الأمر الى مجلس تحقيق قومي بدلاً من المجلس المحلي.

أم بالنسبة لاجراءات تأديب مكاتب المحاسبة القانونية فيتم بواسطة قسم مكاتب المحاسبة التابع لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي. كما يحق لأي جمعية أو مجلس محاسبة محلي رفع دعوى تأديب مكتب المحاسبة المخالف لقواعد وتعليمات هذه الجهات أو بناء على توصيات اللجنة المحلية لفحص آداء عمل مكاتب المراجعة. وتتضمن القرارات التأديبية ضد مكاتب المحاسبة ما يلي:

١ ـ زيادة الفحص الدوري لاداء مكتب المحاسبة بواسطة زملاء المهنة.

٢ ـ مطالبة المكتب بعمل اللازم لتصحيح المخالفات.
٣ ـ اللوم أو الحد من نطاق نشاط مكتب المحاسب.
٤ ـ فرض عقوبة مالية.
٥ ـ ايقاف عضوية المكتب في الجمعية المحلية أو المجمع لفترة محددة.
٦ ـ فصل المكتب من عضوية الجمعية المحلية أو المجمع.

الهيئة الأمريكية لتنظيم تداول الأوراق المالية:

Securities & Exchange Commission

تأسست الهيئة الأمريكية لتنظيم تداول الأوراق المالية عام ١٩٣٤ بهدف تحديد محتويات وأشكال والطرق المحاسبية المستخدمة في اعداد القوائم المالية والتقارير الأخرى المقدمة لها. وقد وكلت الهيئة المنظمات المهنية (FASB & AICPA) لاصدار المبادىء المحاسبية وقواعد آداب وسلوك المهنة. وبجانب ذلك تصدر الهيئة نفسها قواعد وتفسيرات تتعلق بالقوائم المالية المقدمة لها في نشرتها الدورية التي يطلق عليها اسم «سلسلة تعميمات المحاسبة» (Accounting Series Releases).

وبالنسبة لمفهوم استقلالية المراجع، هناك اختلافان بسيطان بين وجهة نظر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي والهيئة الامريكية لتنظيم تداول الأوراق المالية. فيتمثل الاختلاف الأول في تفسير الهيئة الامريكية لتنظيم تداول الأوراق المالية العمليات المالية بين المراجع وعميله، حيث تعتبر الهيئة أي عملية مالية بين الطرفين (فيما عدا اتفاقات اتعاب مهمة المراجعة) كما لو كانت بهدف تحقيق مصالح مالية مباشرة (Direct Financial Interest) كما حددتها القاعدة أ ـ ١٠١. أما الاختلاف الثاني فيتمثل في اعتبار الهيئة أن مجرد امساك المحاسب لأي سجلات أو دفاتر محاسبية للعميل سواء يدوياً أو اليكترونياً سيؤدي الى عدم استقلالية المراجع.

وبجانب هذا فانه علينا الاعتراف بأثر الهيئة الجوهري خلال السنوات الماضية على دليل آداب وسلوك المهنة الصادر من مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي. ويمكننا القول بصفة عامة أن المجمع يسعى دائماً الى التعرف على اتجاهات وآراء الهيئة نحو مسئوليات المحاسب القانوني فيما يتعلق بالقوائم

والتقارير التي يقدمها لها، وعلى ضوء ذلك يقوم المجمع بعمل تعديلات في دليل آداب وسلوك المهنة أكثر تشدداً وتقييداً من ذي قبل.

أثر لجان المراجعة على استقلالية المراجع:

Auditor Independence & Audit Committees

تعتبر الاستقلالية عنصراً هاماً في حيدة المراجع تجاه عميله وثقة الجمهور في رأيه، ولذلك اهتمت معايير المراجعة وكذلك دليل آداب وسلوك المهنة بتعريف ووضع اجراءات وشروط بهدف المحافظة على تنمية استقلالية المراجع. وبالرغم من هذا، واجه المراجع صعوبات في المحافظة على شكل استقلاليته عن العميل.

ويقدم المحاسب القانوني لعميله خدمات أخرى بجانب مهمة المراجعة مشتملة على الاستشارات الادارية والضرائبية وخدمات امساك السجلات المحاسبية والفحص الدوري. وكل هذه الخدمات تتطلب علاقات قد تؤثر عكسياً على استقلالية المحاسب عن عميله في آداء مهمة المراجعة. واعترفت المهنة باحتمال أثر هذه الخدمات على حيدية وموضوعية رأى المراجع، نظراً لتعرضه لنفوذ عميله بخصوص تلك الخدمات الأخرى. وبالرغم من احتمال تعارض مصالح المراجع، إلا أن انشاء لجان المراجعة التابعة لمجلس ادارة منشأة العميل قد ساهم في حل بعض هذه المشاكل.

ففي عام ١٩٧٨ م أصدر مجلس ادارة سوق نيويورك للأوراق المالية (New York Exchange) قراراً يلزم فيه الشركات الامريكية التي تتداول أوراقها بالسوق بانشاء لجان مراجعة مكونة من بعض أعضاء مجلس ادارتها الخارجيين. ويعرف أعضاء مجلس الادارة الخارجيين بالاعضاء الذين لا يشغلون أي منصب تنفيذي في ادارة الشركة، وهؤلاء الذين ليس لهم أي علاقة أسرية أو مالية مع أي موظف أو مدير تنفيذي أو مسئول عن ادارة الشركة. وفي عام ١٩٧٩ م قرر كذلك مجلس ادارة سوق أمريكا للأوراق المالية (American Sec) استخدام لجان المراجعة وهو ما شجعته الهيئة الأمريكية لتنظيم تداول الأوراق المالية (SEC) وكذلك مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين (AICPA) فيما بعد.

وتهدف لجان المراجعة الى الاشراف على السياسات المحاسبية والتقارير المالية للشركة والالتزام بتعليماتها. وبذلك تساعد اللجنة مجلس الادارة في تلبية

مسئولياته القانونية، وكذلك العمل كحلقة وصل بين المجلس وكل من المراجع الخارجي والداخلي. وبالرغم من عدم صدور أي تعليمات أو نشرات محددة بخصوص مسئوليات لجنة المراجعة، الا أنه يمكننا تلخيص بعض وظائفها فيما يلي:

١ - اعتماد تغيير المراجع الخارجي واستمراره في مراجعة سجلات الشركة.
٢ - فحص نطاق مهمة المراجعة المقترح.
٣ - تسليم وفحص نتائج المراجعة (الداخلية والخارجية)، مشتملة على تقرير المراجع والقوائم المالية والتقارير الاضافية مثل تقرير نتائج فحص نظام الرقابة الداخلية.
٤ - دراسة واختيار سياسات وطرق المحاسبة.
٥ - فحص توصيات المراجع الداخلي.

وتساهم لجنة المراجعة في تدعيم جودة آداء المراجعة من خلال الاصرار على استقلالية المراجع وتوفير فرصة احتمال تنفيذ العميل لاقتراحات المراجع. كما أن وجود لجنة المراجعة يؤدي الى تدعيم مركز الشركة الاقتصادي من خلال تزويد باقي أعضاء مجلس الادارة بالمعلومات المالية الكافية لتحسين قرارات المجلس في ادارة شئون الشركة.

أسئلة وحالات ومشاكل

أولاً : الأسئلة

١ ـ ما المقصود بمصطلح «الآداب والسلوك»؟
٢ ـ ما الفرق بين المهنة والوظيفة؟
٣ ـ لماذا يضع المهنيون دليلاً للآداب والسلوك يحكم تصرفاتهم؟
٤ ـ وضح العلاقة بين دليل آداب وسلوك المهنة وبين الخدمات التي تقدمها تلك المهنة؟
٥ ـ هل يحقق دليل آداب وسلوك المهنة المصلحة الذاتية للمهنة؟
٦ ـ من المسئول عن تنفيذ شروط دليل آداب وسلوك المهنة؟
٧ ـ ما مدى التزام مهنة المراجعة بدليل آداب وسلوك المهنة الصادر عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي؟
٨ ـ ما العلاقة بين الأهداف الخلقية الخمسة بدليل آداب وسلوك المهنة الصادر عن مجمع المحاسبين القانونيين الامريكي وبين مزاولة مهنة المحاسبة القانونية؟
٩ ـ هل تطبق نفس قواعد آداب وسلوك المهنة على كافة الخدمات التي يؤديها المحاسب القانوني؟
١٠ ـ لماذا لم يشر الدليل الأول لآداب وسلوك المهنة الصادر عن مجمع المحاسبين القانونيين الامريكي لاستقلالية المراجع القانوني عكس الحال في الدليل الحديث؟
١١ ـ ما الفرق بين الاستقلال العقلي الحقيقي ومظهر الاستقلال؟ وما أهمية مظهر الاستقلال لمهنة المراجعة؟

١٢ - وضح كيفية ارتباط معايير التأهيل المهني بدليل الآداب والسلوك الذي وضعه مجمع المحاسبين القانونيين الامريكي.

١٣ - ما المقصود بالاتعاب المشروطة؟ ولماذا لا يسمح بها في ظل دليل آداب وسلوك المهنة الذي وضعه مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي؟

١٤ - ما المقصود بالوظائف المتعارضة؟

١٥ - ما المقصود بالتصرفات التي تضر بسمعة المهنة؟

١٦ - ما العلاقة بين معايير الرقابة على جودة عمل مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية وبين معايير الرقابة على جودة الآداء؟

١٧ - ما المقصود بالمراجعة بواسطة زملاء المهنة؟

١٨ - ما العلاقة بين سياسة التوظيف الجيد بمكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية وبين معايير الرقابة على جودة الآداء؟

١٩ - وضح العلاقة بين سياسات واجراءات وبرامج التعليم المستمر وبين معايير الرقابة على جودة آداء مكاتب المحاسبة والمراجعة.

٢٠ - ما تأثير الهيئة الأمريكية لتنظيم وتداول الأوراق المالية على دليل آداب وسلوك المهنة الذي وضعه مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي؟

٢١ - ما اجراءات التأديب المهني عند مخالفة المحاسب القانوني لقواعد دليل آداب وسلوك المهنة؟

٢٢ - ما الاجراءات الواجب اتخاذها عند مخالفة مكتب المحاسبة والمراجعة لمعايير الرقابة على جودة آداء مكاتب المحاسبة والمراجعة؟

ثانياً: الحالات.

(١) تخرج «على الدخيل» حديثاً هذا العام من قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد والادارة وبمجرد تخرجه، حصل على وظيفة في مكتب «الخويطر» للمحاسبة والمراجعة. وبعد أن قضى في العمل فترة ٦ شهور، تعرف على مراجع قانوني آخر تابع لمكتب «التركي» للمحاسبة والمراجعة. وقد سعى هذا المراجع لضم الدخيل لمكتب «التركي»، مبيناً له أن هذا المكتب استطاع أن يكسب سوق العملاء نتيجة اتباعه سياسة معينة في الاتعاب تتلخص في الحصول على أتعاب قليلة نسبياً عند التعاقد لأول مرة مع عميل جديد. ثم يتم رفع الاتعاب في السنة الثانية من التعاقد بدرجة تفوق النقص الذي حدث في

اتعاب السنة الأولى. . . وهكذا. فضلاً عن ذلك فقد طلب هذا المراجع من الدخيل أن يقنع والده ـ أحد عملاء مكتب آخر للمحاسبة والمراجعة ـ بأن يتعامل مع مكتب «التركي» كعميل جديد في المراجعة وذلك نظير اعطاء الدخيل عمولة مجزية. ويبرر هذا المراجع للدخيل بأن ما يطلبه منه لا يخل بسمعة وشرف المهنة بأي شيء، مؤكداً بأنه لا يمكن لأي شخص أن يقاضي مكتب «التركي» للاخلال بقواعد دليل آداب وسلوك المهنة وقد وعد هذا المراجع الدخيل بألا يكشف لأحد ما دار بينهما من حديث.

المطلوب:

أ ـ تقييم تصرفات المراجع القانوني التابع لمكتب «التركي» على ضوء دليل آداب وسلوك المهنة الذي وضعه مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي.

ب ـ ما التصرفات التي لا تعترض عليها والتي لا تخل بدليل آداب وسلوك المهنة الذي وضعه مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي؟

جـ ـ هل يمكن أن يرفع مزاولو المهنة الآخرين دعوى قضائية ضد أحد مكاتب المحاسبة والمراجعة عند انتهاكه لدليل آداب وسلوك المهنة؟ اشرح.

(٢) نظراً لخبرة «السعيد» كمحاسب قانوني وعضو بمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، وكذلك خبرة «الصلاح» في شئون التأمين بصفته ممثل لاحدى شركات التأمين، فقد اتفقا على المشاركة في فتح مكتب لخدمات الاستشارات المالية. حيث يقدم هذا المكتب خدمات المراجعة والخدمات الضريبية وفقاً لتوجيهات السعيد، وكذلك يقدم خدمات شئون التأمين وفقاً لتوجيهات الصلاح. وبالفعل تم الاعلان عن افتتاح المكتب باحدى الصحف المحلية وبدء نشاطه.

وتعتبر شركة «الوادي» أولى عملاء المراجعة لهذا المكتب. وعند قيام المكتب بفحص قوائمها المالية اتضح أن مجموع أصولها يبلغ ٠٠٠، ٦٠٠ ريال، بينما يبلغ مجموع التزاماتها ٠٠٠، ٢٧٠ ريال. ولاحظ السعيد ـ خلال الفحص ـ وجود مبنى مملوك للشركة تبلغ قيمته الدفترية ٠٠٠، ٢٤٠ ريال مرهون بقرض طويل

الآجل مدته ١٠ سنوات قدره ٢٠٠،٠٠٠ ريال، ولم تفصح القوائم المالية عن هذا الرهن. وفضلاً عن ذلك يرى السعيد بأن عدم الافصاح عن ذلك لا يؤثر سواء على قيمة الأصول أم على قيمة الالتزامات، ومن ثم صدر تقرير المراجعة متضمناً رأياً غير متحفظ على القوائم المالية لهذه الشركة.

وبعد مرور شهرين على تاريخ تقرير المراجعة، علم السعيد أن الشركة ستحصل على قرض من احدى شركات التأمين بمبلغ ١٥٠،٠٠٠ ريال برهن نفس المبنى، دون علم شركة التأمين بحقيقة الرهن الأول للمبنى. وعلى ضوء ذلك قام كل من السعيد والصلاح على الفور بابلاغ شركة التأمين بحقيقة الموقف. وباختصار ـ وبعد عرض ما سبق من أحداث ـ تمت مقاضاة السعيد نظراً لاخلاله بآداب وسلوك المهنة.

المطلوب:

ناقش تصرفات السعيد التي تعتبرها مخلة بدليل آداب وسلوك المهنة الذي وضعه مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي.

(٣) أحيل «فؤاد السلوم» للتقاعد كشريك بمكتب الزامل للمحاسبة والمراجعة والخدمات الاستشارية. وقد عين ـ بمجرد احالته للتقاعد ـ بمجلس ادارة شركة النجوم، أحد عملاء المراجعة لمكتب الزامل. وفضلاً عن ذلك يقوم السلوم ـ بجانب وظيفته الرسمية ـ بعقد لقاءات شهرية مع عملاء آخرين للمكتب ـ بعضهم منافس لشركة النجوم ـ لمساعدتهم فيما يطلبونه من استشارات ادارية، بصفته عضواً بلجنة الخدمات الاستشارية بمكتب الزامل، وذلك نظير ٢٠٠ ريال عن كل لقاء فضلاً عن المعاش الشهري للتقاعد والبالغ ٢٠٠٠ ريال وفقاً لأنظمة التقاعد والمعاشات.

المطلوب:

ناقش أثر تعيين السلوم بمجلس ادارة شركة النجوم على استقلالية مكتب الزامل عند ابداء الرأي في القوائم المالية لهذه الشركة. وما الجوانب الأخرى التي تشملها هذه الحالة والمتعلقة بآداب وسلوك المهنة؟

(٤) يقوم مكتب «الجار الله» للمحاسبة والمراجعة بفحص القوائم المالية لشركة

النجاح. وتتضمن القوائم المالية المراجعة لهذه الشركة عن العام المنتهي في ١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ ما يلي:

- قائمة المركز المالي.
- قائمة الدخل.
- قائمة الأرباح المحتجزة.
- قائمة التغييرات في المركز المالي.

كما يتضمن تقرير المراجعة المرفق بهم رأياً متحفظاً. وفيما يلي جزء من النص الوارد بفقرة ابداء الرأي في هذا التقرير:

«امتلك اثنين من زوجات شركائي بالمكتب عدداً كبيراً من أسهم شركة النجاح خلال العام المالي المنتهي في ١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ، الا أنهما تخلصا من كافة هذه الأسهم في ١٤٠٩/١/٣ هـ، دون ربح أو خسارة. وقد قصدنا أن يتضمن تقريرنا هذه المعلومة تمشياً مع متطلبات الافصاح الواردة بقواعد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي».

عبد الله الجار الله
محاسب قانوني

المطلوب:

أ ـ هل تحقق معيار الاستقلال لمكتب الجار الله عند تولي مهمة المراجعة لشركة النجاح عن العام المالي ١٤٠٨ هـ؟ اشرح.

ب ـ هل تم اعداد تقرير المراجعة بشكل مرضي؟ اشرح.

جـ ـ افترض أن الشركاء بمكتب الجار الله أو أي من عائلاتهم ليس لديه أي مصالح لدى شركة النجاح خلال عام ١٤٠٨ هـ، فالمطلوب أن تشرح باختصار في كل حالة من الحالات التالية مدى الوفاء بمعيار الاستقلال باعتبار أن شركة النجاح من الشركات التجارية الهادفة للربح:

١ ـ انضمام اثنين من أعضاء مجلس ادارة شركة النجاح للعمل كشركاء في مكتب الجار الله في ١٤٠٨/٧/١ هـ، مع اخلاء طرفهم من الشركة في هذا التاريخ.

٢ ـ استدعاء أحد الشركاء بالمكتب ـ والذي كان يعمل مراقباً مالياً سابقاً بالشركة ـ عدة مرات خلال عام ١٤٠٨ هـ ، لشركة النجاح لمساعدتها في ادارة بعض شئونها المالية. وقد ساعد هذا الشريك ادارة الشركة على اتخاذ بعض القرارات المتعلقة بأصولها الثابتة، والمزيج التسويقي لمنتج معين من منتجاتها، فضلاً عن قيامه بعمل دراسة جدوى للشركة حول استخدام الكومبيوتر بها.

(٥) أقدم أحد عملاء المراجعة ـ دون استشارة مراجعه القانوني ـ على تغيير بعض الطرق المحاسبية التي يتبعها، مما أدى الى الخروج عن المبادىء المحاسبية المتعارف عليها. وقد اكتشف المراجع القانوني ـ أثناء مهمة المراجعة لدى هذا العميل ـ وجود تحريف جوهري في أرصدة الحسابات التي تعتمد عليها القوائم المالية مما أثارت شكوكه حول وجود اختلاس.

المطلوب:

أ ـ ناقش رد الفعل الذي يجب أن يتخذه المراجع القانوني.

ب ـ ناقش باختصار ما يجب أن يتخذه المراجع القانوني تجاه الأطراف الخارجية المستفيدة اذا ما قام العميل باستبداله بمراجع آخر.

جـ ـ ناقش باختصار ما يجب أن يتخذه المراجع القانوني تجاه المراجع الجديد في حالة استبداله.

(٦) نظراً لوجود مبلغ معين مستحق على شركة الزهراء لمراجعها القانوني نظير اتعاب غير مدفوعة، فقد عرضت عليه الشركة قبول ورقة دفع بفوائد تستحق في تاريخ معين.

المطلوب:

هل قبول المراجع القانوني لهذه الورقة يعتبر اخلالاً بمعيار الاستقلال؟ وهل ستختلف اجابتك اذا عرضت الشركة على المراجع القانوني ـ سداداً للدين ـ ٢٠٠ سهم من أسهمها العادية المتداولة والتي تبلغ ١٠٢٠٠ سهم؟ ناقش.

(٧) يعمل صالح الفوازان مديراً لشركة الفوزان، ونظراً لعلاقاته المشبوهة مع شخصيات مشكوك في أخلاقهم وسلوكهم، فقد ساءت سمعته في الأوساط

الاجتماعية بالمنطقة. وفي ذات يوم طلب الفوزان من أحد المحاسبين القانونيين المقيمين بنفس المنطقة مراجعة شركة الفوزان. وقد رفض المحاسب القانوني قبول هذه المهمة، وعلق الفوزان على ذلك بقوله أنه لا يفهم سبب رفض المحاسب القانوني لتلك المهمة.

المطلوب:

ناقش المبررات المحتملة لتصرف المحاسب القانوني في هذا الموقف.

(٨) تم ابلاغ أحد مكاتب المحاسبة والمراجعة بضرورة خضوعه للرقابة على آداء جودة مكاتب المحاسبة والمراجعة بواسطة بعضهم البعض. وقد اعترض مدير هذا المكتب على ذلك مبرراً رأيه في وجود مكاتب أخرى للمحاسبة والمراجعة لا تخضع لمثل هذه المراجعة. فضلاً عن أن أنشطة المكتب - في رأيه - لا يجوز أن يطلع عليها أي شخص آخر لأن ظروف المنافسة بين مكاتب المحاسبة والمراجعة هي التي تؤدي الى ازدهار ونمو المكتب الأكثر كفاءة عن مثيله الأقل كفاءة.

المطلوب:

اشرح لمدير هذا المكتب أهمية الرقابة على أداء جودة مكاتب المحاسبة والمراجعة بواسطة بعضهم البعض.

ثالثاً: المشاكل

(١) اختار أفضل اجابة لكل من الأسئلة التالية والمتعلقة بدليل آداب وسلوك المهنة الذي وضعه مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي؟

أ - ما أهمية اصدار دليل آداب وسلوك مهنة المحاسبة؟

١ - تحديد مسئولية المحاسب القانوني تجاه جمهور المستثمرين.

٢ - تحديد مسئولية المحاسب القانوني تجاه العملاء وزملاء المهنة.

٣ - الاستجابة لمتطلبات قانونية.

٤ - توفير نوعاً من الحماية الذاتية للمهنة.

ب ـ يقبل المحاسب القانوني تقديم خدمة مهنية دون اخلال بدليل آداب وسلوك المهنة، اذا كانت الاتعاب التي يحصل عليها:

١ ـ مرتفعة.

٢ ـ مشروطة بنتائج الخدمة.

٣ ـ محددة بواسطة قرار قضائي أو جهة حكومية.

٤ ـ مرتبطة بالوفر الضريبي الذي يحصل عليه العميل.

جـ ـ اعتمدت قواعد دليل آداب وسلوك المهنة الذي وضعه مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي على مصادر المعرفة المحاسبية التالية **ماعدا**:

١ ـ آراء مجلس المحاسبة.

٢ ـ دراسات البحوث المحاسبية التي يقوم بها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي.

٣ ـ تفسيرات مجلس معايير المحاسبة المالية.

٤ ـ كتيبات البحوث المحاسبية الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي.

د ـ يستمد دليل آداب وسلوك المهنة الذي وضعه مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي سلطاته من:

١ ـ تشريعات القوانين العامة.

٢ ـ القبول العام الذي يتمتع به الدليل لدى قطاع الأعمال.

٣ ـ الجهات الحكومية كهيئة تنظيم وتداول الأوراق المالية.

٤ ـ لوائح وتعليمات المجمع نفسه.

هـ ـ اذا احتفظ المراجع القانوني بسجلات ومستندات العميل كوسيلة لاجباره على سداد أتعاب المراجعة المستحقة، فان مثل هذا التصرف:

١ ـ يعتبر مقبولاً وفقاً لدليل آداب وسلوك المهنة.

٢ ـ يضعف من استقلالية المراجع القانوني عن العميل.

٣ ـ يسيء لسمعة المهنة.

٤ ـ يخل بمعايير المراجعة المتعارف عليها.

و ـ لا يجوز للمراجع القانوني أن يقدم تقريراً عن:

١ ـ النتائج المتوقع حدوثها.

٢ ـ نظام الرقابة الداخلية للعميل.

٣ ـ آداء الادارة.

٤ ـ المعلومات المالية الربع سنوية.

ز ـ اكتشف المراجع القانوني مخالفات جوهرية بسجلات العميل، ورفض العميل تصحيحها، وعندئذ انسحب المراجع من المهمة. ما رد المراجع على استفسار المراجع اللاحق بأسباب انسحابه من المراجعة؟

١ ـ «وجود سوء تفاهم بيني وبين العميل».

٢ ـ «حتى أناقشك بحرية في كافة الأمور المتعلقة بهذا الشأن، يجب أن تحصل على تصريح بذلك من العميل».

٣ ـ «يمكنك أن تسأل العميل».

٤ ـ «لأن العميل رفض أن يصحح بعض المخالفات التي وجدتها بالسجلات».

ح ـ أي التصرفات التالية يجب أن يتجنبها المحاسب القانوني؟

١ ـ المشاركة في حملة تبرعات محلية.

٢ ـ مساعدة محاسب قانوني آخر في الحصول على قرض من بنك محلي يعمل فيه المحاسب القانوني كمستشار مالي.

٣ ـ اعداد الاقرار الضريبي لأحد أصدقائه دون أتعاب، ودون التوقيع على الاقرار.

٤ ـ قبول أتعاب من أحد شركات الدعاية والاعلان نظير احالة أحد عملاء مكتب المحاسبة، الذي كان يعمل به المحاسب قبل تقاعده، الى هذه الشركة.

ط ـ يمكن للمراجع الحالي أن يستشير المراجع السابق ويطلع على أوراق مراجعة السنوات السابقة اذا:

١ ـ وافق كل من العميل والمراجع السابق.

٢ ـ وافق العميل فقط.

٣ ـ وافق المراجع السابق فقط.

٤ ـ وافق كل من المراجع الحالي والمراجع السابق فقط.

ي ـ من ضمن المستندات والسجلات التي يحتفظ بها المراجع القانوني والتي يجب ردها للعميل بناء على طلبه، وفقاً لقواعد آداب وسلوك المهنة:

١ ـ صور المستندات والسجلات المرفقة بأوراق المراجعة.

٢ ـ أوراق العمل التي تتضمن ملخصات لأرصدة حسابات الاستاذ العام والتي لا تحتاج الى ترتيب أو تنسيق معين.

٣ ـ أوراق المراجعة التي تتضمن بيانات تحليلية عن المخزون والتي سبق اعدادها بواسطة العميل بناء على طلب المراجع.

٤ ـ المستندات التي حصل عليها المراجع من جهات خارجية للتعرف على طبيعة نشاط العميل.

(٢) اختار أفضل اجابة لكل من الأسئلة التالية والمتعلقة بالموضوعية ورقي الخلق عند آداء مهمة المراجعة.

أ ـ يقصد بالموضوعية، وفقاً لدليل آداب وسلوك المهنة الذي وضعه مجمع المحاسبين القانونيين الامريكي، قدرة المحاسب القانوني على:

١ ـ اتخاذ موقف حيادي تجاه كافة العمليات التي يقم بفحصها.

٢ ـ الاستقلالية في التمييز بين الطرق المحاسبية المقبولة والأخرى غير المقبولة.

٣ ـ تطبيق اجراءات المراجعة على كافة العمليات بصورة دقيقة.

٤ ـ الاستقلالية في المفاضلة ما بين المبادىء المحاسبية ومعايير المراجعة.

ب ـ طلبت احدى الشركات من «الزامل» ـ محاسبها القانوني ـ اعداد قوائم

مالية مراجعة لغرض ارفاقها بنشرة اصدار أسهم جديدة مطروحة للجمهور. وقد أحال الزامل هذه المهمة للمحيميد ـ محاسب قانوني آخر ـ نظراً لخبرة الأخير في مجال نشرات الاصدار ومتطلباتها. وبالفعل قام المحيميد بهذه المهمة. وقد أعطى المحيميد جزء من الأتعاب التي حصل عليها للزامل.

من الذي أخل بآداب وسلوك المهنة؟

١ ـ الزامل.

٢ ـ المحيميد.

٣ ـ كلاهما.

٤ ـ لا هذا ولا ذاك.

جـ ـ أي من الظروف التالية لا يخل باستقلالية المراجع القانوني الذي يتولى فحص القوائم المالية لأحد البنوك المحلية؟

١ ـ تقديم الخدمات الاستشارية الى اللجنة المختصة بالموافقة على منح القروض.

٢ ـ امتلاك جزء من الأسهم العادية للبنك.

٣ ـ الحصول على قرض قصير الآجل من البنك.

٤ ـ استخدام الكومبيوتر وفقاً لنظام المشاركة الزمنية مع البنك ليكون على اتصال دائم بالبنك عند حل أي مشاكل.

د ـ اذا طلب منك المراقب المالي لاحدى الشركات ـ أثناء قيامك بمهمة المراجعة لشركته ـ أن تعطيه استشارتك عن كيفية تعديل يومية المشتريات بهدف توفير وقت مساعديه في الترحيل، فكيف تكون اجابتك؟

١ ـ أن تشرح له بأنه لا يجوز لك تقديم خدمات الاستشارات الادارية أثناء تولي مهمة المراجعة، وفقاً لقواعد وآداب وسلوك المهنة.

٢ ـ أن تشرح له بأن تقديم الخدمات الاستشارية من هذا النوع ممنوع وفقاً لنشرة مجمع المحاسبين القانونيين الامريكي بشأن خدمات الاستشارات الادارية.

٣ ـ أن تعطيه التوصيات المطلوبة على ضوء مراجعتك للسجلات اللازمة، مع ابلاغه مقدماً بعدم مسئوليتك عن أي تغيرات نتيجة عدم اتباع تلك التوصيات.

٤ ـ أن تعطيه استشارتك دون قيد أو شرط.

هـ ـ لماذا يتم تعيين المراجع القانوني الخارجي للشركات المساهمة العامة بواسطة مجلس الادارة أو لجنة منتخبة من المساهمين؟

١ ـ استجابة لتوصيات مجلس معايير المحاسبة المالية.

٢ ـ تحقيقاً لمعيار استقلالية المراجع عن ادارة الشركة.

٣ ـ تشجيعاً لسياسة تعاقب المراجعين القانونيين للشركة.

٤ ـ تشجيعاً لمساهمي الشركة في التعبير عن آرائهم بشأن اختيار المراجع القانوني.

و ـ عادة ما يحدث اخلال باستقلالية المراجع المستمر للشركة في العام الحالي، اذا كانت أتعاب المراجعة في الأعوام السابقة:

١ ـ لم تدفع بالكامل، وما زال جزء منها محل نزاع.

٢ ـ لم تدفع اطلاقاً، ومؤجله الدفع لمدة عام آخر على الأقل.

٣ ـ لم تدفع اطلاقاً، وأصبح العميل على وشك أن يعلن افلاسه.

٤ ـ دفعت بواسطة حكم قضائي.

(٣) اختار أفضل اجابة لكل من الأسئلة التالية والمتعلقة برقي الخلق عند مزاولة مهنة المحاسبة.

أ ـ أي التصرفات التالية محظورة على المراجع القانوني في ظل قواعد دليل آداب وسلوك المهنة الذي وضعه مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي؟

١ ـ ابداء الرأي عن امكانية تحقيق تنبؤاته المالية.

٢ ـ الاعلان عن افتتاح مكتبه كمحاسب قانوني في احدى مجلات الكلية التي تخرج منها.

٣ ـ استجداء عميل معين مرتقب بطريقة مباشرة ومخلة بالذوق العام.

٤ ـ مساعدة العميل في وضع تنبؤات عن عمليات واحداث مستقبلية.

ب ـ من الأمور المحظورة وفقاً لدليل آداب وسلوك المهنة الذي وضعه مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي:

١ ـ استخدام أسماء مفترضة لمكاتب المحاسبة.

٢ ـ ممارسة المهنة من خلال شركات مساهمة مهنية.

٣ ـ استخدام اسم شركة التضامن لمكتب المحاسبة لفترة محدودة بواسطة أحد الشركاء بعد وفاة أو انسحاب الشركاء الآخرين.

٤ ـ امتلاك جزء بسيط من أسهم شركة مساهمة مهنية تقوم بخدمات استشارية.

(٤) اختار أفضل اجابة لكل من الأسئلة التالية المتعلقة بسرية وأتعاب مهنة المحاسبة القانونية.

أ ـ ينصب دليل آداب وسلوك المهنة الذي وضعه مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي بأنه لا يجوز للمحاسب القانوني الافصاح عن أي معلومات سرية حصل عليها خلال آداء مهمته لدى العميل الا بموافقة العميل. تمنع هذه القاعدة المحاسب القانوني من الرد على استفسار:

١ ـ المجلس التأديبي التابع لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي.

٢ ـ أحد مجالس التحقيق والتأديب التابع للولاية التي يزاول فيها المحاسب القانوني عمله.

٣ ـ محاسب قانوني آخر يملك أسهم في شركة العميل.

٤ ـ لجنة فحص كفاءة الآداء المكونة من زملاء المهنة.

ب ـ أي أنواع الافصاح التالية يمثل انتهاكاً لدليل آداب وسلوك المهنة الذي وضعه مجمع المحاسبين القانونيين الامريكي؟

١ ـ الافصاح عن معلومات سرية لاحداث معينة بهدف أعفاء المحاسب القانوني من مسئوليته تجاه هذه الأحداث وفقاً «للمعايير المهنية».

٢ ـ الافصاح عن معلومات سرية استجابة لحكم قضائي.

٣ ـ الافصاح عن معلومات سرية لمحاسب آخر يرغب في مزاولة مهنة المحاسبة القانونية.

٤ ـ الافصاح عن معلومات سرية الى لجنة فحص كفاءة الآداء المكونة من زملاء المهنة.

جـ ـ أي الظروف التالية تلزم المحاسب القانوني بعدم الافصاح عن أي معلومات سرية حصل عليها خلال أداء مهمة المراجعة؟

١ ـ صدور حكم قضائي بشأن هذه المهمة.

٢ ـ الافصاح عن معلومات محاسبية لأحد كبار مساهمي شركة العميل بعد رفض ادارة العميل الافصاح عن تلك المعلومات.

٣ ـ الافصاح عن معلومات سرية كجزء من المعلومات المقدمة الى لجنة فحص كفاءة الآداء المكونة من زملاء المهنة.

٤ ـ الرد على استفسارات لجنة التأديب التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي.

د ـ أي المواقف التالية تعتبر اخلالاً بقواعد دليل آداب وسلوك المهنة فيما يتعلق بأتعاب المحاسب القانوني؟

١ ـ الأتعاب المشروطة بحصول العميل على قرض من البنك بناء على تقرير المراجع القانوني عن القوائم المالية المراجعة المقدمة للبنك.

٢ ـ الأتعاب المحسوبة على أساس نسبة من قيمة تصفية شركة مفلسة.

٣ ـ الأتعاب المحددة وفقاً لطبيعة الخدمات التي يقدمها المحاسب القانوني وخبرته فيها بدلاً من تحديدها على ضوء الوقت المستغرق في المهمة.

٤ ـ الأتعاب المحددة وفقاً لأتعاب المراجع السابق للعميل.

(٥) اختار أفضل اجابة لكل من الأسئلة التالية والمتعلقة بالرقابة على جودة أداء مكاتب المحاسبة.

أ ـ فيما يتعلق بقبول مكتب المحاسبة القانوني لعملاء جدد، لا يقوم المكتب غالباً:

١ ـ بالرد على استفسارات المستشار القانوني لعميل مرتقب.

٢ ـ بمراجعة القوائم المالية لعميل مرتقب.

٣ ـ بالرد على استفسارات المراجعين السابقين.

٤ ـ بمراقبة التصرفات الشخصية لعميل مرتقب.

ب ـ من ضمن السياسات والاجراءات المتبعة في تخصيص العاملين بالمكتب على وظائف مهمة المراجعة:

١ ـ تعيين شخص مسئول مؤهل لاستشارته في كافة الأمور المتعلقة بالمحاسبة والمراجعة خلال آداء المهمة.

٢ ـ جدولة الأعمال واعداد موازنة الوقت لتحديد احتياجات كل مهمة من مهام المراجعة من الموظفين.

٣ ـ وضع حد أدنى من معايير الخبرة الفنية والاكاديمية عند توظيف العاملين بالمكتب.

٤ ـ الحاق المراجعين بالمكتب لدورات تدريبية وأكاديمية في المحاسبة والمراجعة.

جـ ـ يتم التأكد ـ بقدر معقول ـ من جودة وكفاءة آداء مكتب المحاسبة من خلال:

١ ـ التعليم المهني المستمر.

٢ ـ نظام فحص آداء مكاتب المحاسبة بواسطة بعضهم البعض.

٣ ـ الاستجابة لمعايير اعداد التقرير المتعارف عليها.

٤ ـ التوسع في اجراءات التأديب المهني.

د ـ تهدف السياسات والاجراءات التي تساهم في اتخاذ قرارات بشأن قبول عملاء جدد ومواصلة العلاقة مع العملاء الحاليين الى:

١ ـ تمكين المراجع من التأكد من سمعة واخلاق العميل.

٢ ـ الاستجابة لمعايير رقابة الجودة التي وضعت بواسطة الأجهزة المختصة بهذا الشأن.

٣ ـ الحد من التعامل مع عملاء تنقصهم الأمانة وحسن الخلق.

٤ ـ الحد من التعرض للمقاضاة نتيجة عدم اكتشاف المخالفات بالقوائم المالية للعميل.

هـ ـ لا يعتبر من عناصر رقابة جودة أداء مكاتب المحاسبة:

١ ـ تخصيص الموظفين على الوظائف المختلفة لمهمة المراجعة.

٢ ـ الاسترشاد برأي الآخرين.

٣ ـ الاحتفاظ بالنشرات المتضمنة للسياسات والاجراءات المتعلقة برقابة الجودة.

٤ ـ الاشراف.

و ـ لضمان فاعلية الرقابة على جودة أداء مكتب المحاسبة، يجب وضع سياسات واجراءات بهدف:

١ ـ تحديد نطاق المراجعة.

٢ ـ اتخاذ القرارات بشأن قبول أو استمرار التعامل مع عميل ما.

٣ ـ تحديد نطاق تقييم ودراسة نظام الرقابة الداخلية.

٤ ـ تحديد الحد الأدنى للأتعاب.

(٦) أي المهام تعتبر من الوظائف المتعارضة للمحاسب القانوني وفقاً للقاعدة رقم ٥٠٤ من دليل آداب وسلوك المهنة؟ اشرح اجابتك.

أ ـ تقديم خدمات الاستشارات في شئون التأمين بصورة منفصلة عن خدمات المحاسبة القانونية.

ب ـ تولي منصب ما في شركة تتعامل مع شركة العميل أثناء مزاولة المهنة.

جـ ـ مزاولة مهنتي المحاماة والمحاسبة في آن واحد.

د ـ مزاولة مهنة المحاسبة، والعمل في نفس الوقت كوكيل تأمين لترويج مبيعات بوالص التأمين على الحياة والحوادث.

هـ ـ تصميم الدفاتر والمستندات المحاسبية لشركة تضامن دون العمل معها كمحاسب قانوني.

(٧) عرض أحد العملاء على «صالح الدهامي» ـ المحاسب القانوني ـ القيام بمهمة اعداد الاقرارات الضريبية له. وقد وعد العميل الدهامي بأنه سيدفع له ١٠٪ من مقدار الوفر الضريبي الذي يحققه.

المطلوب:

أ ـ هل يمكن أن يقبل الدهامي هذه المهمة نظير هذا الوعد؟

ب ـ ما الظروف التي قد يقبل فيها الدهامي المهمة نظير أتعاب محددة كنسبة مئوية؟

جـ ـ ما أساس تحديد أتعاب المحاسب القانوني بصفة عامة وفقاً لقواعد دليل آداب وسلوك المهنة الذي وضعه مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي؟

(٨) حدد ـ مع التعليل ـ مدى اخلال كل حالة من الحالات التالية بقواعد دليل آداب وسلوك المهنة الذي وضعه مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي:

أ ـ يقوم مكتب «الراشد» بتقديم خدمات المراجعة واعداد الاقرار الضريبي وامساك دفاتر أحد عملائه. ونظراً لصغر حجم منشأة هذا العميل، فان كافة هذه الخدمات السابقة يقوم بها شخص واحد من مكتب الراشد.

ب ـ يعمل الكاظم كمحاسب قانوني، لدى مكتب الدهلوي للمحاسبة والمراجعة القانونية. ويسعى هذا المحاسب في الوقت الحاضر للعمل لدى مكتب «السلوم» للمحاسبة والمراجعة الواقع بنفس المنطقة. وبالفعل قام مكتب السلوم بتعيين الكاظم لديه دون ابلاغ مكتب الدهلوي.

جـ ـ يملك سعيد الحميداني ـ المحاسب القانوني ـ بعض أسهم شركة النجوم. وقد طلبت منه الشركة مراجعة تقاريرها المالية السنوية، فوافق الحميداني على ذلك.

د ـ «خالد الدوسري» أحد مساهمي شركة الواحة وأحد النواب الأربعة لمدير

الشركـة. وقد طلبت الشركـة من شقيق الدوسري ـ المحـاسب القانـوني بنفس المدينة ـ تولي مهمة المراجعة السنوية للشركة، فوافق على ذلك.

هـ ـ نفس الحالة (د) فيما عدا أن مقـر الشركة يبعـد ٣٠٠٠ ميل عن المـدينة التي يزاول فيها شقيق الدوسري مهنته كمحاسب قانوني.

و ـ تعاني شركة الزامل هذا العام من ضعف مقدرتها على الوفـاء بالـتزاماتهـا الجارية نظراً لظروف الكساد الاقتصادي السائد. وفضـلاً عن ذلك فهي مدينة لفهد الدخيـل ـ مراجعهـا القانـوني ـ بمبلغ ٥٢٠٠ ريـال نـظير أتعاب المراجعة المستحقة عن العام السابق. وقد أقنعت الشركة الدخيل بقبـول مهمة المـراجعة للعـام الحـالي بعـد أن تعهـدت بمنحـه سنـد أذني يستحق في وقت لاحق مقابل أتعاب المراجعة.

(٩) تزايدات في الأونة الأخيرة أهمية استخدام لجـان المراجعـة بالشركـات، نظراً لدورها في تدعيم جودة آداء المراجعة.

المطلوب:

أ ـ ما المقصود بلجنة المراجعة؟

ب ـ حدد الأسباب التي من أجلها تم تكوين لجان المراجعة بالشركات.

ج ـ ما وظائف لجنة المراجعة؟

الفصل الرابع

مسئولية المراجع القانونية

ACCOUNTANT LEGAL LIABILITIES

درسنا في الفصول السابقة من هذا الكتاب مهنة المحاسبة والمراجعة القانونية وعلاقة المراجع الحيادي بهؤلاء الذين يستخدمون المعلومات المالية التي قام بمراجعتها، حيث عرضنا وناقشنا المفهوم النظري الذي في إطاره يقوم المراجع بأداء مهمته. ويتضح لنا الآن أن المراجع القانوني، بالرغم من تعيينه بمعرفة العميل لمراجعة سجلاته، يظل مسئولاً أمام مجموعة أخرى من مستخدمي تقاريره كما هو مسئولاً أمام عميله، ويطلق على هذه المجموعة اسم «الطرف الثالث» (Third Party). ولذلك تنبع أحد منافع المراجعة الحيادية من التزام المراجع بالوفاء بمسئولياته التي تتحقق بابداء رأيه.

وسنقوم في هذا الفصل بتوضيح وتحليل مسئولية المراجع القانونية نحو كل من عميله والطرف الثالث الذي يستخدم التقارير المالية التي تم مراجعتها. وستغطي مناقشاتنا الموضوعات التالية:

١ - انتشار الميل إلى المقاضاة الذي تتصف به البيئة المعاصرة لمهنة المراجعة.

٢ - المسئوليات المدنية التي قد يواجهها المراجع.

٣ - المسئوليات الجنائية التي قد يواجهها المراجع.

٤ - استجابة مهنة المراجعة للاتجاه المتزايد نحو المقاضاة.

ويتضمن ملحق هذا الفصل موجز لأهم قرارات القضاء التي توضح تطبيقات المفاهيم القضائية التي سندرسها في هذا الفصل. وعلى القارىء أن يتنبه ليس فقط إلى المضمون القانوني لسمئوليات المراجع المحايد، بل كذلك إلى آثار، قرارات القضاء ضد المراجع القانوني على مهنة المراجعة.

البيئة المعاصرة للمراجعة The Present — day Auditing Environment

كانت مسئوليات المراجع نحو الطرف الثالث قبل العشرينيات (ميلاديا) محدودة، كما لم يكن الجمهور ميالاً في هذا الوقت نحو رفع دعاوى قضائية، مما أدى ذلك إلى قلة عدد الدعاوى القضائية الموجهة ضد المراجع خلال هذه الفترة. ومع تطور وظيفة إبداء المراجع لرأيه خلال الستينيات، ونتيجة لتوطيد مسئوليته نحو الطرف الثالث، ارتفع عدد الدعاوى القضائية الموجهة ضد عدد كبير من مكاتب المحاسبة القانونية، خاصة خلال العقدين الأخيرين. وترجع هذه الزيادة الأخيرة، إلى درجة كبيرة، إلى تغير في اتجاه الرأي العام للجمهور نحو اللجوء إلى الجهات القضائية لفض كافة حالات النزاع أو الخلاف.

وستبدأ مناقشتنا للمسئولية القانونية بتحليل البيئة الحالية لمهمة المراجع، والتي تنطوي على دراسة العناصر التالية:

أ - تعريف بعض المصطلحات القانونية.
ب - التعريف على بيئة المراجعة التي تتصف بالاتجاه المتزايد نحو المقاضاة.
جـ - فحص الأسباب الهامة للدعاوى القضائية الحديثة الموجهة ضد المراجع.
د - مناقشة القانون الأمريكي الذي يمنع الشركات من إعطاء الرشوة للعملاء الأجانب.
هـ - متابعة أثر بعض قرارات القضاء ضد مهنة المحاسبة والمراجعة القانونية.
و - التعرف على العلاقة بين صفات الأطراف ذو الصلة بالعميل ومسئولية المراجع القانونية.

المصطلحات القانونية Pertinent Legal Terminology

تنقسم المسئولية القانونية الناتجة عن مخالفة القوانين الموضوعة لحماية جمهور المستثمرين إلى مسئولية مدنية ومسئولية جنائية. وبالرغم من صعوبة التفرقة بين هذين النوعين من المسئولية، إلا أنه يمكن القول أن المسئولية الجنائية تنتج عن ارتكاب الشخص عملاً يعتبر في حد ذاته موجهاً ضد المجتمع يعاقب عليه إما بالسجن أو دفع غرامة مالية أو الاثنين معاً. أما بالنسبة للمسئولية المدنية، فتنطوي على مخالفة حقوق شخص أو أشخاص محددين مثل عميل المراجعة أو

طرف ثالث، ويقتصر العقاب هنا على دفع تعويض مادي. كما يجب مراعاة أن بعض تصرفات المراجع قد تعرضه إلى كلا المسئوليتين المدنية والجنائية.

ويعني مصطلح «الاهمال» (Negligence) اداء الواجبات بدرجة عناية تقل عن مستوى عناية اداء شخص معتدل لعمل ما تحت ظروف مماثلة. فيتوقع أن يراعي المراجع العناية المعقولة في اداءه لمهمته. ويتحدد معيار العناية المعقولة (Reasonable Care) على ضوء مستوى الجودة (Quality)، والدقة (Completeness) المتوقعة من مراجع معتدل. ولا يعتبر المراجع مسئولاً عن الاهمال إذا ثبت أنه اتبع درجة معقولة من العناية في آداء عمله وأن عدم الدقة أو الخطأ في الحكم لم يكن عن عمد وسوء نية. وينقسم الاهمال الذي يتسبب عنه المسئولية إلى نوعين «الاهمال العادي» (Ordinary Negligence) و «الاهمال الفادح» (Gross Negligence). ويتميز النوع الأول بعدم مراعاة درجة العناية المعقولة في اداء المهام المهنية لوظيفة المراجعة. أما الاهمال الفادح فيتصف بعدم مراعاة الحد الأدنى لدرجة العناية المعقولة مما يدل على عدم المبالاة والاهمال نحو المسئولية والواجب. وقد يؤدي هذا الاهمال إلى اتهام المراجع «بالغش والتلاعب الضمني» (Constructive Fraud).

ويعرف «الغش والتلاعب» (Fraud) بالخداع المتعمد لتحقيق منافع شخصية بوجه غير عادل ينتج عنها ضرر بحقوق ومصالح الآخرين. وقد يحدث الغش والتلاعب الضمني بمجرد اثبات الاهمال الفادح بالرغم من عدم توفر نية الخداع.

ويستخدم مصطلح «المشاركة في العقد» (Privity of Contract) لتعريف العلاقة بين طرفين. فيكون المراجع والعميل عادة طرفي المشاركة في عقد مهمة المراجعة (الذي يكون في صورة خطاب تعاقد)، حيث يمثل العميل الشخص أو الأشخاص الذين يوجه إليهم المراجع تقريره. ومن الضروري في ظل القانون المدني توضيح شروط المشاركة في العقد بعناية نظراً لأن للعملاء المشاركين في العقد حقوق معينة على المراجع ليست متوفرة للطرف الثالث.

ويركز دفاع المراجع في أغلب الدعاوى القضائية على اقناع الدوائر القضائية باتباعه «الاتقان الواجب» (Due Diligence)، الذي يتمثل في الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها (GAAS) ومبادىء المحاسبة المتعارف عليها (GAAP) في

آداء وظيفته. وفي هذه المرحلة من مراحل الدفاع عن المراجع، غالباً ما يلجأ ممثله القانوني إلى «شهادة الخبير» (Expert Testimony)، التي تكون غالباً شهادة محاسب قانوني آخر، التي يبدي فيها رأيه عما إذا كان المراجع المدعى عليه قد التزم بمعايير المراجعة والمبادىء المحاسبية المتعارف عليها. ومن المعتاد أن يدور الجدل في هذه المواقف حول ثلاثة نقاط:

١ - حقائق الموقف.
٢ - القانون الذي يحكم الموقف.
٣ - استفسارات تتعلق بالموقف والقانون معاً.

ويساهم الخبير إلى درجة كبيرة في تفسير حقائق الموقف والتي تدور حول مدى التزام المراجع بمعايير المراجعة ومبادىء المحاسبة في آداء مهمته. ويجوز للهيئة الأمريكية لتنظيم تداول الأوراق المالية (SEC)، وكذلك دار القضاء الأمريكي، فرض معايير آداء أعلى مستوى من تلك المنصوص عليها في معايير المراجعة والمبادىء المحاسبية المتعارف عليها. ولذلك فليس بالضرورة أن يكون رأي الخبير ملزماً في تلك الدعاوى القضائية التي تنطوي على مخالفات لتعليمات الهيئة الأمريكية لتنظيم تداول الأوراق المالية.

وقد تنطوي بعض دعاوى المسئولية المدنية على مخالفات تعاقدية أو غش متعمد لالحاق الأذى بممتلكات الآخرين (Intentional Tort of Fraud). وقد تكون المخالفات التعاقدية ضمنية أو ظاهرة. وتحدث «المخالفات التعاقدية الظاهرة» (Expressed Contractual Violations) عندما يرفض طرف العقد الالتزام بتنفيذ شروط التعاقد. أما بالنسبة «للمخالفات التعاقية الضمنية» (Im-plied Contractual Violations) فتحدث عندما يخل أحد أطراف العقد بتنفيذ التزاماته الضمنية الناتجة عن علاقته بالنشاط الذي يقوم به.

ويتطلب لاثبات أن غش المراجع كان متعمداً لالحاق الأذى بممتلكات الآخرين توفر الشروط التالية:

١ - إثبات أن اقتراف الفعل كان بقصد تضليل مستخدمي البيانات المالية.
٢ - وجود مزاعم كاذبة أو تستر عن حقائق معينة.
٣ - اثبات المدعي اعتماده على القوائم المالية غير الصحيحة.

٤ - إثبات إصابة المدعي بأضرار نتيجة اعتماده على القوائم المالية التي أبدى المراجع رأيه عنها.

وقد تقع مسئولية إثبات صحة الدعوى على أي من المدعي (سواء كان العميل أو طرفاً ثالثاً) أو المراجع، تبعاً لما إذا كانت القضية تخضع للقانون العام (Common Law) أو القانون التشريعي (Statutiry Law) للهيئة الأمريكية لتنظيم تداول الأوراق المالية. وسنقوم بدراسة هذا الموضوع بالتفصيل في جزء آخر من هذا الفصل.

ومن ضمن المصطلحات الشائع استخدامها حديثاً في الدوائر القضائية ما يطلق عليه «دعوى قضائية جماعية» (Class Action Lawsuit)، التي يمثل فيها المدعى مجموعة من الأشخاص تنطبق عليهم ظروف متماثلة. فعلى سبيل المثال، يمكن لمساهم واحد (الذي أصابته خسائر لاعتماده على المعلومات التي تضمنتها التقارير المالية) أن يرفع دعوى قضائية جماعية نيابة عن كافة حملة الأسهم. وبذلك ينطبق قرار المحكمة على كافة حملة الأسهم الممثلين في الدعوى القضائية الجماعية.

الاتجاه المتزايد نحو المقاضاة Litigious Climate for Auditors

تتصف بيئة المراجعة في وقتنا الحاضر بالميل الشديد نحو المقاضاة، مما شغل اهتمام المهنة بالعديد من الدعاوى المدنية والجنائية والانذارات القضائية والاجراءات التأديبية المفروضة على المحاسب والمراجع القانوني خلال السبعينات. وبلا شك يواجه المراجع في الوقت الحاضر مخاطر مسئوليات قانونية لم يعرف بها خلال الثلاثون أو الأربعون عاماً الماضية. ولم يقتصر الأمر على زيادة عدد الدعاوى القضائية، بل نلاحظ كذلك صرامة الأحكام القضائية الصادرة ضد المراجع. وبالاضافة إلى ذلك، تشير تلك الأحكام القضائية في الوقت الحاضر إلى عدم تقيدها بمفهوم صدق وأمانة (Fairness) القوائم المالية (السابق تعريفه في الفصل الثاني) والذي أقرته معايير المراجعة والمبادىء المحاسبية، بل اتسع نطاق هذا المفهوم كما سنوضح في حالة Continental Veding.

وترجع كثرة الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المراجع، إلى حد كبير، إلى الزيادة المضطردة في إفلاس الشركات خلال دورات الكساد الاقتصادي السائدة منذ الستينيات. ففي متناول الطرف الثالث خلال أوقات الكساد الاقتصادي أن

يلجأ إلى القضاء لمقاضاة المراجع الذي أبدى رأيه عن القوائم المالية للشركة المفلسة مطالباً بتعويض عن الأضرار التي لحقت به. وفي واقع الأمر، كشفت معظم دراسات أسباب فشل هذه المنشآت عن سوء إدارة أو غش وتلاعب دبره مدراء معظم الشركات المفلسة. ولسوء الحظ، لم يراع المراجع الموضوعية اللازمة في آداء مهمته أو الشك في عمليات العميل خلال فحصه للقوائم المالية، فكان المراجع غالباً على استعداد تام للتمشي مع رغبات الادارة بشأن طرق عرض القوائم المالية.

وهناك عدداً من الدعوى القضائية الحديثة رفعها العملاء والطرف الثالث على المراجع تنطوي على مسئوليات مدنية وأخرى جنائية. فتنطوي معظم الدعاوي التي يرفعها العملاء على اما «نقض العقد» (Breach of Contract) أو «الأضرار الناتجة عن الاهمال» (Tort Action Negligence). ويغطي النوع الأول من الدعاوى الخلافات الناتجة عن عدم التزام المراجع بتنفيذ الواجبات الناشئة عن العقد، بينما تنصب المسئولية عن الأضرار الناتجة عن الاهمال على عدم الالتزام بمقتضيات القواعد التي تحكم ممارسة المهنة وعدم تطبيق المراجع لمعايير المراجعة والمبادىء المحاسبية المتعارف عليها. فقد يتذرع العميل في دعواه القضائية بعدم التزام المراجع بالمحافظة على سرية المعلومات (مما يعتبر مخالفة للسلوك المتوقع من المراجع والذي تحكمه معايير سلوك وآداب المهنة التي أصدرها المجمع الأمريكي للمحاسبين والمراجعين القانونيين)، أو اهماله في اكتشاف الغش والاحتيال (والذي يعتبر مخالفة لمعايير العناية المهنية الواجبة). كما أصبح المراجع مسئولاً أمام العميل في عدد من الدعاوى عن الأضرار الناشئة عن استخدام القوائم المالية المراجعة وغير المراجعة.

أما بالنسبة للدعاوى القضائية التي يرفعها الطرف الثالث فتركز على طلب تعويض قيمة الخسائر التي يزعم المدعى تحملها نتيجة لاعتماده على البيانات المالية التي فحصها المراجع، بالرغم من عدم وجود عقد اتفاق بين المراجع والطرف الثالث. ولكن كما سبق القول، ان من أهم منافع المراجعة الحيادية استطاعة الطرف الثالث الاعتماد على نتائج أعمال المراجع. وكانت الدعوى القضائية المشهورة Ultramares Vs. Touche أول دعوى يطالب فيها الطرف الثالث بتعويض عن خسائر لحقت به لاعتماده على تقرير المراجع. وترتبط هذه الدعوى بمهمة مراجعة حدثت عام ١٩٢٣ م حيث قاضي الدائنون (Ultramares) ـ طرف

ثالث ـ المراجع عن الاهمال والغش. ورفضت المحاكم دعوى الاهمال نظراً لعدم وجود عقد اتفاق بين المدعي والمراجع Touche، بينما اعتمدت دعوى الغش والتي تم حسمها فيما بعد بالاتفاق بين طرفي الخلاف على تعويض الدائنين عن خسائرهم المالية. كما قرر القضاء أنه ليس للمدعي (طرف ثالث) أي حق على المراجع بسبب إهماله العادي، بل يجب عليه إثبات إهمال فادح من أجل استرداد قيمة الأضرار. ومن حيثيات حكم القضاء في هذه الدعوى أنه إذا تضمن العقد بين العميل والمراجع اسم المدعي (الدائنون Ultramares)، لأصبح المدعي «طرف ثالث مستفيد» (Third — Party Beneficiary) له كافة حقوق استرداد قيمة الأضرار مثله في ذلك مثل العميل المتعاقد مباشرة مع المراجع. ومنذ صدور هذا الحكم، اهتم القضاء بتعريف الطرف الثالث المستفيد بحيث يشتمل على أطراف يتوقع اعتمادهم على البيانات التي فحصها المراجع. كما لوحظ في هذا الوقت تعديلاً في معيار ممارسة المهنة ليصبح المراجع مسئولاً أمام الطرف الثالث عن الاهمال العادي بدلاً من الغش والتلاعب. وهذا يعني الارتقاء بمستوى مسئولية المراجع والتشدد في معايير ممارسة المهنة.

وفي عام ١٩٥٥ م قررت المحاكم في دعوى شركة CIT Financial مسئولية المراجع عن الاهمال العادي عندما كان المدعي مستفيداً رئيسياً لتقرير المراجعة (Primary Beneficiary of the Audit Report). وفي دعوتين أخرتين عام ١٩٦٨ م (Rusch Factors) وعام ١٩٧١ م (Shatterproof Glass) قررت المحاكم مسئولية المراجع عن الاهمال العادي حيث أنه، في رأي القضاء، كان يجب عليه التنبأ بمجموعة مستخدمي التقارير والأضرار المحتملة.

وتوضح هذه الدعاوى القضائية أنه يجب على المراجع أن يعترف بأهمية وظيفته في تزويد الطرف الثالث بالمعلومات وما يترتب على ذلك من مسئوليات قانونية حالة عدم أدائه لهذه الوظيفة بشكل ملائم. وبناء على ذلك يكون المراجع مسئولاً أمام الطرف الثالث عن أي من:

١ ـ الاهمال الفادح في ظل القانون العام بادعاء الغش والخداع.

٢ ـ الاهمال العادي عندما يستهدف عمل المراجع بشكل رئيسي طرف ثالث معروف، وأمكن اثبات عدم مراعاة المراجع مستوى معقول من العناية المهنية في أداء وظيفته.

٣ ـ الاهمال العادي حتى لو لم يستهدف عمل المراجع بشكل رئيسي طرف ثالث معروف، لكن متوقعاً من المراجع أن يتنبأ بدرجة معقولة باعتماد الطرف الثالث على البيانات المحاسبية التي قام بمراجعتها.

وأدت هذه الظروف الى اهتمام المهنة باتجاه الرأي العام الذي يسود بيئة المراجعة، مع مراعاة أن الرأي العام غالباً ما يركز اهتمامه على تلك المواقف التي تنطوي على دعاوى ومخالفات قانونية متجاهلاً المواقف الأخرى المتعددة التي يتميز فيها عمل المراجع بالعناية والأمانة. كما يجب أن نتوقع كثرة الدعاوى القضائية المصاحبة للزيادة المضطردة في واجبات ومهام المراجع. وأخيراً أن كثرة الدعاوى القضائية ما هي إلا دليل للتعرف بوضوح على المسئولية الشاملة لمهنة المحاسبة والمراجعة القانونية.

أسباب أخرى للدعاوى القضائية ضد المراجع:

Other Reasons for Litigation Against Accountants

سبق أن ذكرنا الكساد الاقتصادي كأحد أسباب الزيادة في الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المراجع. ومن ضمن الأسباب الأخرى لهذه الظاهرة، انتشار حركة الاندماج بين الشركات وشراء بعضها لبعض خلال الستينيات والسبعينيات. فقد سعت بعض الشركات التي تعمل في مجالات مختلفة إلى الاندماج في شركة كبيرة يطلق عليها «شركة مختلطة» (Congolemerate) بهدف الاستفادة بصفة خاصة من ثغرات المبادىء المحاسبية المتعارف عليها، التي تسمح لهذه المنشآت بتحسين شكل موقفها المالي ككل في القوائم المالية) مثل ربحية السهم العادي)، بدون حدوث أي تحسن حقيقي في أدائها.

كما اعتبر البعض أن النمو السريع لمهنة المحاسبة وازدهارها خلال الستينيات، بدون استعداد منها لتحمل التزامات جديدة نحو الطرف الثالث كان من أحد الأسباب الأخرى التي أدت إلى وقوع المراجع في مشاكل قانونية. ومن المحتمل كذلك أن ترجع كثرة الدعاوى القضائية خلال هذه الآونة إلى عدم تحقق المهنة من مدى أهمية (من وجهة نظر الجمهور) خدمات المراجعة التي تقدمها للجمهور. فان عدم الوعي بأهمية دور المراجعة نحو الغير، قد ما يكون سبباً في تكليف أشخاص غير مدربين وذو كفاءة معقولة للقيام ببعض وظائف المراجعة، وتوضح حالة Bar Chris Construction هذا الموقف.

وكملحوظة أخيرة، يجب الاعتراف بأن عدم إصرار مهنة المحاسبة على توحيد تطبيق المبادىء المحاسبية المتعارف عليها في المواقف المتماثلة، كان سبباً هاماً للدعاوى القضائية المرفوعة خلال ذلك الوقت. ويؤيد هذا الافتراض حالات Continental Vending و Bar Chris Contruction.

قانون منع الشركات الأمريكية من إعطاء الرشوة للعملاء الأجانب:

Foreign Corrupt Practices Act

صدر في الولايات المتحدة الأمريكية عام ١٩٧٧ م قانون بتحريم الشركات الأمريكية من إعطاء الرشوة للعملاء الأجانب، والذي أضاف بعداً جديداً إلى مسئوليات المراجعة الحيادية. وصدر هذا القانون نتيجة لحملة شنتها الهيئة الأمريكية لتنظيم تداول الأوراق المالية بهدف تحريم دفع رشاوى إلى المسئولين بالبلاد الأجنبية بواسطة الشركات الأمريكية. وقد نص القانون على فرض عقوبات جنائية على كل من الشركات وموظفيها مخالفي نص القانون. كما ألزم القانون الشركات بوضع نظم رقابة داخلية تهدف إلى منع دفع الرشاوى.

واستجابة لهذا القانون أصدرت مهنة المراجعة نشرات معايير المراجعة رقم (١٦) ورقم (١٧) بعنوان «مسئوليات المراجع المحايد نحو اكتشاف الأخطاء والتلاعب» The Independent Auditor's Responsbility for Detection of Errors and Irregularitics و «تصرفات العميل غير القانونية» Illegal Acts By Clients)، على التوالي. ويكون المراجع مسئولاً طبقاً للنشرة رقم (١٦) عن البحث عن الأخطاء الجوهرية وتحوير القوائم المالية، وفي نفس الوقت تنص النشرة على أنه لا يجب الاعتماد فقط على وظيفة المراجعة كوسيلة وقائية ضد هذه الأخطاء وتحوير المعلومات.

إن أفضل سبل الوقاية، وأكثرها فعالية، ضد حدوث الأخطاء وتحوير المعلومات هو نظام رقابة داخلية جيد. وبالرغم من التزام المراجع (طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها) بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية لدى العميل، إلا أن الهدف الرئيسي من هذا الفحص يقتصر على تمكين المراجع من تحديد نطاق الاختبارات الأساسية للمراجعة اللازمة لابداء رأيه عن القوائم المالية. ومع هذا، حيث أن «قانون منع الشركات الأمريكية من إعطاء الرشوة للعملاء الأجانب «يلزم الشركات التي تخضع لإشراف الهيئة الأمريكية لتنظيم تداول الأوراق المالية

باتباع إجراءات رقابة داخلية جيدة تحول دون دفع أي رشاوى، ولا شك أن لهذا الالتزام آثاراً هامة على وظيفة المراجع. وما زال يحيط الشك بمضمون هذه الآثار حتى الآن. فيرى بعض المراجعين، تفسيراً لمفاهيم معايير المراجعة المتعارف عليها، أنهم غير مسئولين عن فحص نظم الرقابة الداخلية بالشكل الذي يتطلبه القانون.

ولكن جاءت نشرة معايير المراجعة رقم (٣٠) لتلزم المراجع على فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية بدرجة أوسع نطاقاً من فحصه للنظام بهدف إبداء رأيه عن القوائم المالية، وبذلك تزداد احتمالات اكتشاف نقاط الضعف الجوهرية. وبالرغم من ذلك لم تنص هذه النشرة صراحة على أن الفحص التفصيلي لاجراءات الرقابة يعتبر كافياً للالتزام بمتطلبات قانون منع إعطاء الرشوة للعملاء الأجانب، واكتفت بالقول بأن نتائج فحص النظام قد تساعد ادارة الشركة في تقييم التزامها بمتطلبات القانون.

أما بخصوص تصرفات العميل غير القانونية، فبينما تنص نشرة معايير المراجعة رقم (١٧) على عدم مسئولية المراجع عن اكتشافها، إلا أنها تلزمه باتخاذ الاجراءات الملائمة إذا ما تأكد من حدوثها خلال الفترة تحت المراجعة. كما ذكرت النشرة ان عدم تصرف المراجع تحت هذه الظروف قد يعرضه للمسئوليات القانونية نحو المساهمين عن الخسائر الناتجة عن تلك الأفعال غير القانونية.

أثر الدعاوى القضائية على المهنة **Impact of Litigation**

أدى تصاعد الدعاوى القضائية ضد المراجعين في السنوات الأخيرة إلى تغيرات جوهرية في مهنة المحاسبة والمراجعة القانونية. فبجانب الخسائر المادية الطائلة التي لحقت مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية الكبيرة بالولايات المتحدة، عانت المهنة معاناة كبيرة من أضرار فقد ثقة الجمهور فيها. ورداً على ذلك، بجانب دوافع أخرى، شكل المجمع الأمريكي للمحاسبين والمراجعين القانونيين عام ١٩٧٤ م «لجنة مسئوليات المراجع» (Commission on Auditors Responsibilities) لدراسة دور ومسئوليات المراجع المحايد. وجاء تقرير هذه اللجنة عام ١٩٧٨ م متضمناً مجموعة من الاقتراحات البناءة تهدف إلى استرداد ثقة الجمهور بالمهنة، بأمل أن يكون لها أثراً فعالاً على ممارسة المراجعة الحيادية.

كما قامت المهنة، استجابة إلى الدعاوى القضائية، باتخاذ الخطوات اللازمة لبث الروح المهنية في ممارسيها، فقد وضعت مجالس المحاسبة والمراجعة القانونية بالولايات الأمريكية المختلفة حداً أدنى للمستوى التعليمي الذي يجب توفره لدى هؤلاء المتقدمين لمزاولة المهنة. كما أن أغلب الولايات تلزم ممارسي المهنة مواصلة تعليمهم المهني حتى يمكنهم الاستمرار في ممارستها. وبجانب ذلك وضعت المهنة معايير الرقابة على جودة الاداء التي تخضع لها مكاتب المحاسبة القانونية.

وبطبيعة الحال، يعتمد نجاح هذه الخطوات على مدى استعداد مهنة المحاسبة والمراجعة القانونية في مواصلة وضع المعايير والقيود التي تهدف إلى معالجة أسباب فشلها في الماضي. وقامت المهنة فعلاً باتخاذ خطوات بناءه، يؤيدها في ذلك الهيئة الأمريكية لتنظيم تداول الأوراق المالية ومنها:

١ - مطالبة الشركات التي تتداول أوراقها المالية في الأسواق العامة بتشكيل لجنة مراجعة (Audit Committee) من أعضاء مجالس اداراتها.

٢ - الزام المراجع بتبليغ الادارة العليا بمنشأة العميل عن نقاط الضعف في نظم الرقابة الداخلية.

٣ - العمل على تضييق نطاق وحصر خدمات الاستشارات الادارية التي تقدمها مكاتب المراجعة لعملائها.

وعلى ضوء تلك التطورات، وتفادياً للمسئوليات القانونية، تقلص نطاق خدمات الاستشارات الادارية وتراجع كثير من المراجعين عن تقديم واقتراح أفكار ومفاهيم حديثه تهدف إلى تطوير وخلق منافع واستخدامات جديدة للمعلومات المالية.

ويرى بعض أعضاء المهنة ضرورة إصدار تشريع يحد من مسئولية المراجع القانونية نحو الطرف الثالث، ومن ضمن الاقتراحات المقدمة في هذا الشأن قصر مسئوليات المراجع على الظروف التالية:

١ - عندما يقع ضرر مادي ناتج عن عمل المراجع.

٢ - عندما يمكن اثبات الاهمال الفادح.

٣ - عندما يكون تقرير المراجع موجهاً بصفة رئيسية إلى الطرف الثالث.

٤ ـ عندما يكون المراجع على علم بمجموعة مستخدمي التقارير المالية التي قام بمراجعتها واحتمال اعتمادهم عليها في اتخاذ القرارات.

وبينما تكون هذه القيود مرغوبة للحد من نطاق مسئولية المراجع القانونية وتخفيف حدة مخاطر ممارسة المهنة، إلّا أنها قد تؤدي إلى الحد من منفعة وظيفة المراجعة الحيادية.

ونظراً لأن لبعض الذعاوى القضائية أثراً مباشراً على مهنة المراجعة، نعرض فيما يلي الآثار الرئيسية لبعض منها على مسئولية المراجع عن القوائم المالية المراجعة وغير المراجعة.

١ ـ Ultramares Corp. Vs. Touche (١٩٣١ م) ـ ثبتت هذه الحالة مسئولية المراجع القانونية تجاه الطرف الثالث المذكور اسمه بالعقد كمستفيد رئيسي من مهمة المراجعة. ونتيجة لهذا القرار ابتدأ المراجعون بالاعتراف الشامل بمسئوليتهم نحو الطرف الثالث مستخدم التقارير المالية.

٢ ـ The Mckesson & Robbins Case (١٩٤٠ م) ـ كشفت هذه الدعوى عن ضرورة وضع معايير مراجعة واضحة ومحددة، وخاصة معايير أدلة اثبات أرصدة بعض عناصر القوائم المالية مثل حسابات المدينين والمخزون. وعلى ضوء ذلك وبهدف تحديد مسئولية المراجع تجاه الطرف الثالث أصدرت المهنة عشرة معايير مراجعة وعدداً من اجراءات مصادقة أرصدة حسابات المدينين ومراقبة الجرد الفعلي للمخزون.

٣ ـ .The Bar Chris Construction Corp (١٩٦٨ م) ـ أكدت هذه الحالة الدور الهام الذي تلعبه الهيئة الأمريكية لتنظيم تداول الأوراق المالية كما أدت إلى توسيع نطاق مسئولية المراجع نحو الطرف الثالث. وبجانب ذلك، كانت هذه الدعوى ذات أهمية بالغة نظراً لأنها تمثل أول دعوى رفعت ضد المراجع بمقتضى قانون الأوراق المالية الأمريكي لعام ١٩٣٣ م. كما ترتب عليها بعض التفسيرات المحددة لمبدأ الأهمية النسبية في المبادىء المحاسبية المتعارف عليها. وبالاضافة إلى ذلك، فبينما قرر القضاء أنه لا يجب مساءلة المراجع عن معايير يرتفع مستواها عن تلك التي تقرها المهنة، إلا أن القضاء كان على استعداد للاختيار بين المبادىء المحاسبية البديلة إذا ما ارتأى أن تطبيق مبدأ معين قد لا يحقق صدق وأمانة في عرض القوائم المالية.

كما ترتب على هذه الدعوى صدور معايير إجراءات فحص والتأكد من الأحداث التالية لتاريخ القوائم المالية في نشرة معايير المراجعة رقم (١) ورقم (٣٧)، والتي لم تكن موجودة قبل هذه الحالة. فقد أضافت نشرة معايير المراجعة رقم (٣٧) إلى مسؤليات المراجع العادية نحو الأحداث التي تعقب نهاية الفترة المالية مسئولية فحص وعمل تحقيق معقول للأحداث التي وقعت ما بين تاريخ تقرير المراجع (نهاية العمل الميداني) وتاريخ تسجيل نشرة الاكتتاب المقدمة للهيئة الأمريكية لتنظيم تداول الأوراق المالية. فتمتد الفترة الاضافية لفحص أحداث الفترة فيما بعد تاريخ القوائم المالية طبقاً للنشرة رقم (٣٧) لعدة أسابيع بعد تاريخ تقرير المراجعة. وبناء عليه يجب على المراجع أن يكون على اتصال مستمر بعميله للاطلاع على اجراءات تسجيل القوائم المالية حتى يمكن للمراجع الانتهاء من فحص هذه الأحداث في تاريخ التسجيل الفعلي. وبجانب ذلك يجب على المراجع:

أ - قراءة نشرة الاكتتاب (Prospectus) وإقرار التسجيل (Registration Statement) الذي يلتزم العميل بتقديمها إلى الهيئة الأمريكية لتنظيم تداول الأوراق المالية.

ب - الاستفسار والحصول على إقرار كتابي من مديري الشركة تحت المراجعة عما إذا كان هناك أحداث أخرى جوهرية لم يفصح عنها بجانب تلك الأحداث المذكورة في نشرة الاكتتاب وإقرار التسجيل.

٤ - Rusch Factors Inc. Vs. Levin (١٩٦٨ م) - ثبتت هذه الدعوى مسئولية المراجع القانونية عن إهماله في عرض المعلومات المالية بصدق وأمانة تجاه مجموعة متوقعة من مستخدمي القوائم المالية يعتمدوا عليها في اتخاذ قراراتهم، بالرغم من عدم ذكر أي تعريف لهذه المجموعة في عقد المراجعة. وكان قرار القضاء هنا بمثابة حجر الأساس في توسيع نطاق مفهوم مسئولية المراجع نحو الطرف الثالث الذي نصت عليه قضية Ultramares ليشمل أي طرف ثالث بخلاف المذكور في خطاب التعاقد.

٥ - The Continental Vending Co. (١٩٦٩ م) - فرضت هذه الحالة على المراجع مسئولية الافصاح عن معاملات العميل موضع شكه إذا كان هناك ما يؤيد اعتقاده بأن الشركة تخدم أولا أغراض المدراء المساهمين بدلاً من .

تحقيق مصالح كافة حملة الأسهم. فقد اعترفت الحالة بالفرق بين أهداف المدراء العاملين بالشركة وأهداف باقي المستثمرين فيها. ويكون المراجع مخالفاً للقوانين الفيدرالية ومسئولاً مسئولية جنائية عن عدم تبليغه لاستغلال المدراء الشركة كوسيلة لتحقيق أهدافهم الخاصة. وصدر عقب الحكم في هذه الدعوى نشرة معايير المراجعة رقم (٦) التي تختص بالصفقات مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة.

٦ - 1136 Tenants Corp. Vs. Max Rothenberg & Co. (١٩٧١ م) - ثبتت هذه الحالة مسئولية المراجع القانونية نحو عميله لعدم اكتشافه الغش والتلاعب في اعداد القوائم المالية غير المراجعة. وترتب على هذه الدعوى ضرورة توضيح واجبات المراجع بشكل محدد في خطاب التعاقد على اعداد القوائم المالية، مع النص على عدم مسئوليته عن إبداء الرأي عن هذه القوائم. كما ألزمت المراجع بضرورة اتباع العناية والوعي المهني المعتاد لمهنة اعداد للقوائم المالية بالرغم من عدم إبداء رأيه عنها.

٧ - The Equity Funding (١٩٧٣ م) - تضمنت هذه الحالة غش وتلاعب قام به مدراء الشركة من خلال التواطؤ مع موظفي مركز الكومبيوتر بالشركة. وبالرغم من مراجعة هذه الشركة بواسطة عدد من المراجعين القانونيين خلال فترات طويلة، إلا أنه لم ينجح أي منهم في اكتشاف هذا التلاعب الذي استمر من أواخر الستينيات حتى أوائل السبعينيات عند اكتشاف الأمر. وتكشف هذه الحالة لأول مرة عن ضرورة إعادة فحص افتراض أمانة وصدق رجال الادارة العليا. وعلى ضوء هذه الحالة صدرت نشرة معايير المراجعة رقم (٤) الخاصة بفرض معايير الرقابة على جودة آداء المراجعين. ومن أهم محتويات هذه النشرة نصاً يفرض على مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية وضع سياسات واجراءات تقرر بمقتضاها قبول أو رفض أو الاستمرار في أو وقف تقديم خدماتها لعملاء لا يتحلى مدرائهم بالصدق والأمانة. كما أن هناك علاقة بين هذه الحالة ونشرة معايير المراجعة رقم (١٦) الخاصة بمسئوليات المراجع عن اكتشاف غش وتلاعب المدراء.

٨ - Ernst & Ernst Vs. Hochfelder ET AL. (١٩٧٦ م) - وضحت هذه الحالة أن مجرد إثبات الاهمال ليس دليلاً كافياً لاثبات نية الغش والتلاعب،

والتي كان يتطلبها قانون تأسيس الهيئة الأمريكية لتنظيم تداول الأوراق المالية لعام ١٩٣٤ م، حتى يستطيع المستثمرون استرداد قيمة الخسائر الناتجة عن الغش. وتعتبر هذه الحالة نقطة التحول في قرارات الدوائر القضائية لتعويض الطرف الثالث. فنصت على ضرورة إثبات المدعي معرفة المراجع بحالات الغش والتلاعب حتى يمكن تعويض الأول عن قيمة الخسائر طبقاً لمادة الغش الجنائية من قانون الهيئة الأمريكية لتنظيم تداول الأوراق المالية لعام ١٩٣٤ م.

المعاملات بين الأطراف ذات الصلة بالعميل:

Effect of Related Party Transactions

تعتمد وظيفة المراجع، إلى حد كبير، على الافتراض الذي يقضي بأن كل طرف من أطراف المعاملة الاقتصادية يحاول بقدر استطاعته تعظيم منافعه المتوقع تحقيقها من المعاملة. ويمكن الوصول إلى هذا الهدف عندما تتعارض مصالح أطراف المعاملة (Dealat Arms Length)، بينما يتحقق العكس عندما تتوطد العلاقة بين الأطراف المعنية نظراً لاحتمال التواطؤ وتحوير قيمة المعاملة في السجلات المحاسبية كما حدث في حالة شركة Continental Vending.

وتعرف نشرة معايير المراجعة رقم (٤٥) الأطراف ذات الصلة بالعميل بالشركات والمنشآت التابعة، أو الملاك الرئيسيين، أو رجال الادارة العليا وأقاربهم المباشرين، أو الشركات الأخرى التي تستثمر في شركة العميل وتحاسب عنها باتباع طريقة نسبة الملكية (Equity Method)، أو أي طرف آخر قد تؤثر قراراته في أو تتأثر مباشرة بقرارات العميل. وبالرغم من أن معايير المراجعة لا تتضمن الافصاح الشامل عن كافة المعاملات بين الأطراف ذات الصلة بالعميل، إلا أن هذه النشرة طالبت من المراجع توجيه اهتمامه الخاص إلى المعاملات الكبيرة بين الأطراف ذات الصلة للتأكد من حقيقتها وصحة قيمتها. كما يجب على المراجع أن يتأكد من صحة إفصاح العميل عما يلي:

١ ـ نوع العلاقة بين أطراف هذا النوع من المعاملات.
٢ ـ ماهية وقيمة المعاملات الكبيرة بين العميل والأطراف ذات الصلة.
٣ ـ شروط التعاقد بين الأطراف ذات الصلة وقيمة المبالغ المستحقة على أو لصالح أي الأطراف.

٤ - آثار التغيرات في أي شروط تعاقد بين الأطراف ذات الصلة إذا اختلفت عن شروط سابقة لعقود مماثلة.

٥ - درجة السيطرة أو النفوذ الناتج عن الاستثمار في شركة تابعة والذي قد يكون له أثر ملموس على شروط التعاقد بين الأطراف ذات الصلة.

مسئولية المراجع المدنية Civil Liability of Auditors

تنطوي غالبية الدعاوى القضائية ضد المراجعين على أضرار لحقت اما بالعميل أو الطرف الثالث، وبذلك فهي تمثل ما يطلق عليه «المسئوليات المدنية» (Civil Liabilities). وسنناقش في هذا الجزء طبيعة هذه المسئوليات ووسائل المطالبة بها في ظل القانون العام وقوانين تنظيم تداول الأوراق المالية، وعلاقتها بمسئوليات المراجع عن اكتشاف الغش والتلاعب.

المسئولية المدنية في ظل القانون العام:

Civil Liability Under Common Law

يتمثل القانون العام في نظام من قرارات واجتهادات الجهات القضائية العليا البريطانية، ويعتمد على أحكام قضائية سابقة بدلاً من تشريع القوانين. وتتحدد مبادىء القانون العام بشكل رئيسي على ضوء احتياجات المجتمع، وبذلك فقد تتغير هذه المبادىء بتغير هذه الاحتياجات. فغالباً يحكم الاتفاقات التعاقدية، ومنها الاتفاقات بين المراجع وعملائه، محتويات هذه العقود كما يتم تفسيرها في ظل القانون العام. ولذلك فقد تنشأ مسئولية المراجع نحو عميله لامتناعه عن تنفيذ العقد أو التعمد لالحاق الضرر. وتنشأ المسئولية الثانية عن عدم الوفاء بالتزام نشأ عن سياسات اجتماعية، أو سياسات اجتماعية وشروط العقد معاً.

وكما سبق القول، فقد تكون المسئوليات التعاقدية للمراجع نحو عميله اما ظاهرة أو ضمنية. فعلى سبيل المثال، ينص العقد نفسه على مسئوليات المراجع الظاهرة، بينما المسئوليات الضمنية في الواجبات التي سبق أن حددتها الدوائر القضائية كأحد مكونات العقد سواء تضمنها أم لا. وتمثل تلك المسئوليات

الضمنية المصدر الرئيسي لمسئوليات المراجع القانونية عن الاهمـال. فيلتزم المراجـع بمسئولياته التعاقدية الضمنية، على سبيل المثال، في ادائه لمهمته على نحو لا يعتريه الغش أو الاهمال. ومن ناحية أخرى، يلتزم العميل بالمسئوليات التعاقدية الضمنية التي تحول دون تدخله في أعـمال المراجعـة أو منع المـراجع من تنفيـذ العقد. وكـما لاحظنا أن اختبار الاهمال ينطوي على تحـديد مـا إذا كان المـراجع قـد اتبع درجـة معقولة من العناية المهنية في ظل الظروف السائدة. وعلى ضـوء تفسيرات القـانون العام، يمكن مساءلة المراجع عن أفعاله أو إهماله الذي قد يعتبر في حـد ذاته غشـاً أو يستنتج منه ضمناً ارتكاب الغش. وحتى يمكن مساءلة المراجع عن غش ارتكبه فعـلا يجب أن يكون عمله أو اهمـاله متعمـداً بهدف الاحتيـال. أما غش المـراجع الضمني (Constructive Fraud) فينطوي على أفعـال أو إهمال فـادح لا يهدف الى الاحتيال.

ويكون المراجع مسئولاً في ظل القانون العام أمام الطرف الثالث عن الغش والاهمال عندما يكون طرفاً مستفيداً نص عليه عقد الاتفاق مـع العميل، كـما ورد في قرار دعوى Ultramares Vs. Touch. وعدل فيما بعد مضمون تعريف الطرف الثالث ليشتمل على هؤلاء الذين يمكن للمراجع بدرجة معقولة توقع استخـدامهم للقوائم الماليـة التي قام بفحصهـا (حالـة Rusch Factors Vs. Levin). وبذلـك يكون المراجع (في ظل القانون الحالي) مسئولاً عن إهماله العادي أمام طـرف ثالث معروفاً له، أو آخر كان يجب على المراجع التنبؤ باحتمال استخدامه القوائم المالية.

أمـا بالنسبـة للمسئوليـة عن الغش المتعمد (Deceit)، فـما يـزال المـراجـع مسئولاً أمام الطرف الثالث (كـما هو مسئـولاً أمام العميـل) بصرف النظر عـما إذا كـان هو الـطرف المستهدف من خـدمات المـراجع أو لا، بشرط أن يثبت اعتـماده بدرجة معقولة في اتخاذ قراراته على القوائم المالية التي فحصها المـراجع. وفيـما يلي عناصر الغش المتعمد كما جاءت في القانون العام:

١ ـ تحوير المدعى عليه (المراجع) للحقائق الهامة.
٢ ـ المعرفة بتزوير الحقائق، وهذا ما يعرف بالخداع أو الاحتيال —(Scienter)
٣ ـ حث المدعي على الاعتماد على المعلومات المزورة.
٤ ـ امكانية تبرير اعتماد المدعي على المعلومات المزورة.

مسئوليات المراجع المدنية في ظل قوانين تنظيم تداول الأوراق المالية:

Civil Liabilities Under the Security Acts

سبق في الجزء السابق أن ناقشنا مسئوليات المراجع المدنية في ظل القانون العام. وقد يكون المراجع مسئولاً مدنياً كذلك في ظل القوانين الفيدرالية المنظمة لتداول الأوراق المالية لعام ١٩٣٣ م وعام ١٩٣٤ م، التي صدرت خصيصاً لحماية جمهور المستثمرين من ظروف مثل التي سادت عند انهيار سوق الأوراق المالية عام ١٩٢٩ م.

وصدر قانون عام ١٩٣٣ م (Securities Act of 1933) لضمان تزويد جمهور المستثمرين بالمعلومات الملائمة لتقييم درجة جودة الأوراق المالية التي في سبيل صدورها. فبموجبه تلتزم الشركات، التي على وشك إصدار أوراق مالية جديدة إلى الجمهور، بتسجيل هذه الأوراق لدى الهيئة الأمريكية لتنظيم تداول الأوراق المالية (SEC) قبل إصدارها للجمهور. ويحتوي ملف التسجيل على حقائق عن هذه الأوراق مرفق بها القوائم المالية المعتمدة بواسطة المراجع. ويكون المراجع مسئولاً بمقتضى هذا القانون عن أي تزوير أو تحوير في محتويات ملف التسجيل أو صورة النشرة التي ستوزع على المستثمرين المرتقبين (تحتوي هذه النشرة على نفس المعلومات الواردة في ملف التسجيل).

كما يكون المراجع مسئولاً أمام أي مشتر للأوراق المالية المصدرة إذا تضمنت نشرة الاصدار أي مزاعم مزورة أو أغفلت معلومات هامة شريطة أن يثبت المدعي وجود هذه المخالفات وأن إصدار هذه الأوراق المالية تم بناء على النشرة التي تحتوي على معلومات غير الصحيحة. وليس بالضرورة أن يثبت لمدعي اعتماده على هذه المعلومات في اتخاذ قراره بشأن شراء هذه الأوراق المالية حتى يمكنه مساءلة المراجع، إلا بعد صدور قائمة دخل عن سنة كاملة تلي تاريخ تسجيل الاصدار لدى هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية. وبالرغم من ذلك لم تعتبر القرارات القضائية الحديثة المراجع مسئولاً عن تلك المعلومات غير الصحيحة بشكل عام إلا إذا اتصف عمله بالغش والاحتيال أو عدم مراعاته للحقائق التي كانت معروفة له. وبناء عليه تقع على المراجع مسئولية إثبات بذله العناية المهنية

الواجبة في آداء وظيفته، وأنه اعتمد المعلومات الواردة في ملف التسجيل ونشرة الاصدار على أساس نتائج فحصه المعقول لهذه البيانات. كما يستطيع المراجع إذا فشل في إثبات بذله العناية المهنية الواجبة أن يبرهن على أن الخسائر التي لحقت بالمدعي كانت نتيجة عوامل أخرى ليس لها علاقة بالقوائم المالية في ملف التسجيل ونشرة إصدار الأوراق المالية.

ولا يخضع المراجع للمسئوليات الموضحة سلفاً فيما يختص بتقارير المعلومات الاضافية غير المراجعة التي تعكس أثر تقلبات الأسعار أو تتضمن تقديرات قيمة احتياطي البترول الخام والغاز بشركات البترول، والتي يجب الافصاح عنها بمقتضى نشرات مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB).

أما قانون إنشاء الهيئة الأمريكية لتنظيم تداول الأوراق المالية لعام ١٩٣٤ م (Securities Exchange Act of 1934) فيهدف إلى تنظيم الأسواق العامة لتداول الأوراق المالية. ويطلب القانون من كل شركة تتداول أوراقها المالية بهذه الأسواق أن تقدم سنوياً إلى الهيئة الأمريكية لتنظيم تداول الأوراق المالية تقريراً خاصاً يعرف باسم FORM 10 — K. ويتضمن هذا التقرير القوائم المالية المراجعة والتي تمثل المصدر الرئيسي لمسئولية المراجع في ظل هذا القانون. وتقع على المراجع المسئولية المدنية بمقتضى هذا القانون إذا قدم اقرارات مزيفة أو مضللة بصورة جوهرية في أي تقرير سنوي مرفوع إلى الهيئة الأمريكية لتنظيم تداول الأوراق المالية. وحتى يمكن ادانة المراجع في ظل قانون عام ١٩٣٤ م، يجب على المستثمر (المدعي) أن يثبت شرائه أو بيعه لهذه الاستثمارات بأسعار حددت على أساس المعلومات المزورة أو المضللة التي أصدرها المراجع، وأن اعتماده على تلك التقارير تسبب في تحمله لخسائر مالية. وبالاضافة إلى ذلك، يتطلب هذا القانون ضرورة إثبات سوء النية. ويقع على المراجع عبء اثبات حسن نيته وعدم درايته بوجود قوائم محورة أو معلومات مضللة.

ويوضح الشكل رقم (١) الظروف التي يكون فيها المراجع مسئولاً عن الاهمال أمام العميل والطرف الثالث، وكذلك الموقف القانوني للمراجع في ظل كل من القانون العام والقانون التشريعي. كما يبين هذا الشكل أوجه الاختلاف

الرئيسية بين مسئولية المراجع المدنية في ظل القانون العام والقانون التشريعي كما يلي :

١ - في ظل القانون العام، تكون حقوق كل من العميل والطرف الثالث المستفيد أكثر شمولية من حقوق الطرف الثالث. وبصفة خاصة، يجب على الطرف الثالث أن يثبت الاهمال الفادح حتى يمكنه استرداد الخسائر من المراجع، هذا بينما يجب على العميل والطرف الثالث المستفيد أن يثبت فقط الاهمال العادي، وعلى عكس ذلك، ففي ظل القانون التشريعي لا يوجد أي تفرقة بين حقوق أي من المجموعتين حيث يمكن لأي منهم مقاضاة المراجع.

٢ - في ظل القانون العام، يقع عبء إثبات إهمال المراجع على المدعي سواء كان العميل أو الطرف الثالث، بينما في ظل القانون التشريعي يقع على المراجع عبء اثبات عدم اهماله. وبجانب ذلك، ليس بالضرورة في ظل قانون ١٩٣٣ م، أن يثبت المدعى اعتماده على القوائم المالية المضللة أو أسباب الخسائر التي لحقت به، إلا إذا كان ذلك بعد صدور قائمة دخل عام كامل انقضى منذ تسجيل الاصدار الجديد لدى الهيئة الأمريكية لتنظيم تداول الأوراق المالية.

القانون العام		القانون التشريعي	
العميل والطرف الثالث المستفيد	الطرف الثالث	العميل وأي طرف ثالث (مشتري)	
		قانون ١٩٣٣ م	قانون ١٩٣٤ م
مقومات الدعوى القضائية إذا ما ثبتت			
ـ قوائم مالية مضللة ـ الاعتماد عليها ـ الضرر (الخسائر) ـ الأسباب ـ اهمال المراجع ـ نقض العقد	ـ قوائم مالية مضللة ـ الاعتماد عليها ـ الضرر (الخسائر) ـ الأسباب ـ الاهمال الفادح للمراجع (غش فعلي أو ضمني)	ـ قوائم مالية مضللة(*) ـ الضرر (الخسائر)	ـ قوائم مالية مضللة ـ الاعتماد عليها ـ الضرر (الخسائر) ـ الأسباب
دفاع المراجع			
ـ بذل العناية المهنية الواجبة	ـ بذل العناية المهنية الواجبة	ـ بذل العناية المهنية الواجبة ـ عدم وجود الأسباب	ـ بذل العناية المهنية الواجبة ـ عدم الدراية بتحوير القوائم المالية.
عبء اثبات الاهمال			
ـ المدعي	ـ المدعي	ـ المدعى عليه (المراجع)	ـ المدعى عليه (المراجع)

(*) عنصر الاعتماد ليس ضرورياً إلا عند صدور قائمة دخل عام كامل بعد تاريخ التسجيل إلى الهيئة الأمريكية لتنظيم تداول الأوراق المالية.

شكل رقم (١): مسئولية المراجع المدنية

مسئولية المراجع عن اكتشاف الغش:

كما سبق أن ذكرنا، ليس في الاستطاعة الاعتماد على المراجعة العادية لاكتشاف كل أنواع الغش والتلاعب، خاصة إذا لم يكن لها أثراً جوهرياً على القوائم المالية. وبالرغم من ذلك، فاذا أهمل المراجع في اداء وظيفته، مما أدى إلى عدم اكتشافه الغش الذي تسبب في الخسائر التي كان يمكن تفاديها، فيعتبر المراجع مسئولاً عن تعويض المدعي عن الأضرار التي لحقت به. ويثبت الاهمال في أي وقت لا يلتزم فيه المراجع بالعناية المهنية الواجبة في اداء مهمة المراجعة، والتي تتمثل بشكل عام في التفسير السليم لمعايير المراجعة المتعارف عليها الملائمة.

وتقع على الدوائر القضائية مسئولية تحديد ما إذا كان المراجع مهملاً في اكتشاف الغش. فبالرغم من توقع المحاكم في بعض الأحيان مستويات آداء تفوق تلك التي تتطلبها معايير المراجعة المتعارف عليها، إلا أنه من الواضح أن عدم الالتزام بمعيار ما من معايير المراجعة المتعارف عليها (والذي وضعته المهنة خصيصاً لاكتشاف الغش والتلاعب) يكون غالباً دليلاً على اهمال المراجع.

وقد اقتصرت مناقشتنا حتى الآن على مسئوليات المراجع عن القوائم المالية المراجعة. كما يمكن أن يؤدي ارتباط المراجع بمهمة اعداد القوائم المالية غير المراجعة إلى تعرضه للمساءلات القانونية إذا لم يحدد بدقة طبيعة ونطاق مسئولياته عن هذه القوائم، أو إذا لم يمارس الوعي المهني المعتاد في آداء عمله (كما في حالة 1136 Tenants Corporation). ولذلك يجب أن يوضح خطاب التعاقد بدقة مسئوليات المراجع عن اعداد القوائم المالية غير المراجعة، هذا بجانب ضرورة وضع عبارة صريحة على كل صفحة من صفحات هذه القوائم تفيد بعدم ابداء المراجع برأيه عنها. وأن عدم اتباع المراجع لهذه الاجراءات قد يعرضه للمسئوليات التي تنجم عن تفسير الدوائر القضائية لأدائه كما لو كان غير مبالياً أو مهملاً في القيام بمهمته.

مسئوليات المراجع الجنائية:

بينما كانت معظم القضايا المرفوعة ضد المراجعين تنطوي على تعويض المدعي عن قيمة الخسائر الناتجة عن المسئوليات المدنية، تنشأ المسئوليات الجنائية عندما يكون الفعل موجهاً ضد المجتمع. وتعتبر بعض المخالفات لنصوص قانون

تنظيم تداول الأوراق المالية لعام ١٩٣٣ م وعام ١٩٣٤ م وكذلك قانون الضرائب الأمريكي مسئوليات جنائية يتعرض مقترفيها لغرامات مادية أو السجن أو كلاهما. وبالاضافة إلى ذلك أصدرت بعض الولايات الأمريكية قوانين تدعو إلى الاعتراف بالمسئوليات الجنائية لبعض الأفعال التي يكون المراجع طرفاً فيها.

المخالفات المتعمدة والغش:

يجب أن تنطوي الجريمة بصفة عامة على كل من الفعل والنية الاجرامية. ويمكن استنتاج النية من حقائق الحالة حيث يفترض أن المتهم يهدف إلى تحقيق النتائج الطبيعية والمحتملة لفعله. وينص قانون تنظيم تداول الأوراق المالية لعام ١٩٣٣ م على أن المخالفات المتعمدة لنص القانون تعتبر جريمة كما يلي:

ان أي شخص يتعمد مخالفة نصوص القانون أو أي تعليمات أو إجراءات أصدرتها الهيئة الأمريكية لتنظيم تداول الأوراق المالية، أو أي شخص يتعمد عمل مزاعم غير حقيقية بخصوص حقائق هامة أو إغفال حقائق هامة يجب أن يحتويها إقرار تسجيل الأوراق المالية أو يجب الافصاح عنها حتى يمكن إزالة الغموض، سوف يدفع بعد ادانته غرامة لا تزيد عن ١٠,٠٠٠ دولار أو يسجن لفترة لا تزيد عن خمس سنوات أو كلاهما.

ويعتبر التعمد هنا العنصر الرئيسي لاثبات المخالفة، فمن المتوقع أن يراعي المراجع العناية المهنية الواجبة في آداء كافة الوظائف التي يقوم بها، وبالتالي يمكن تفسير عدم مراعاة ذلك كما لو كان مخالفة متعمدة لنصوص القانون.

وينص كذلك قانون عام ١٩٣٤ م الخاص بتأسيس الهيئة الأمريكية لتنظيم تداول الأوراق المالية على مسئولية المراجع الجنائية عن القوائم المزورة والمضللة كما يلي:

ان أي شخص يتعمد مخالفة أي من نصوص هذا القانون أو أي تعليمات أو اجراءات. . .، أو أي شخص يتعمد تزوير أي بيانات أو كتابة ملاحظات وتفسيرات مضللة على طلب أو تقرير أو مستند يجب تقديمه وفقاً لهذا القانون. . . يدفع بعد إدانته غرامة لا تزيد قيمتها عن ١٠,٠٠٠ دولار أو يسجن لفترة لا تزيد عن خمس سنوات، أو كلاهما.

وتساهم حالة The Continental Vending Co.، السابق مناقشتها بإيجاز

في هـذا الفصل، في تفسـير هذا النص من قـانون عـام ١٩٣٤ م. فيلزم القانـون المراجع بالافصاح، إذا توفرت لديه الأدلة الكافيـة، عن استخدام المـدراء الشركة كـوسيلة لتحقيق مطامعهم الخـاصة عـلى حساب حملة أسهمهـا. كما أكـدت هـذه الحالة أن مجرد الالتزام بـالمبادىء المحـاسبية المتعـارف عليها ليس دفـاعاً مـطلقاً في الدعاوى الجنائية.

وتنشـأ المسئوليـة الجنائيـة في القانـون التشريعي تحت القسم رقم (١٧) من قانون عام ١٩٣٣ م والقسم رقم (١٢٠) تعليمات رقم 5 — 10 b من قانون عـام ١٩٣٤ م. وتعرف تعليمات 5 — 10 b المسئولية عن الغش بما يلي:

لا يجـوز قانـوناً لأي شخص سـواء، بطريقـة مباشرة أو غـير مبـاشرة، من خلال وسائل الاتصال المختلفة أن:

أ - ينفذ أي مخطط يهدف الى الغش والاحتيال.

ب - يـدلي بتصريحات مضللة عن حقـائق هـامـة أو يغفـل الإدلاء بـأي حقـائق جوهرية ضرورية لازالة الغموض عن التقارير المالية.

جـ - يشـترك في أي عمل ينـطوي، أو سيـترتب عليـه، غش واحتيـال عـلى أي شخص يتعامل في بيع وشراء الأوراق المالية.

فيجب على المراجع مراعاة العنايـة المهنية الـواجبة في آداء أي مهمـة ترتبط بهذا القانـون لتفادي المسئـولية. وكـانت حالـة Ernst & Ernst Vs Hochfelder ذات أهمية بالغـة في تفسير العنـاية المهنيـة الواجبـة خاصـة فيما يتعلق بـالتصرفات الاحتيالية المحتملة. ووضحت هذه الحالة، بشكل محـدد، أن اهمال المـراجع فقط ليس دليلاً كافياً لاثبات نيـة الاحتيال الـلازمة لتحمـل المسئوليـة في ظل نصـوص محاربة الغش من قانون ١٩٣٤ م.

استجابة المهنة لتزايد المساءلة القانونية:

دعت، وبلا شك، العقوبات القضائية المفروضة على المحاسبين والمراجعين والدعايـة التي أحاطت بـالمهنة إلى إعـادة فحص وتطويـر معايـيرها الفنيـة وتأكيـد الالـتزام بها. فعلى سبيل المثـال، تم تعديـل معايـير آداب وسلوك المهنة وتشـديد إجراءات الرقابة على جودة عمل المراجع بواسطة نظيره بمكاتب المحاسبة والمراجعة

الأخرى. وبالرغم من أن هذه التغيرات كانت إلى حد كبير استجابة لمسئوليات والتزامات المهنة، إلا أنه يبدو أن الدعاوى القضائية لعبت دوراً هاماً في تشجيع عمل هذه التغيرات. ونحن نشهد الآن زيادة مضطردة في اهتمام الجمهور بمساءلة المنشآت عن أعمالها، ويجب أن يلعب المراجع دوراً رئيسياً في توطيد هذه المساءلة.

وحتى يستطيع المراجع القيام بهذا الدور، يجب عليه مراعاة العناية المهنية الواجبة في اداء وظيفته ودرجة معقولة من الاهتمام بالخدمات المقدمة لعملائه، وبقول آخر مراعاة الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها وتفسيراتها. كما يجب على المراجع تقييم عملائه الحاليين والمرتقبين بعناية قبل اتخاذ قرار الاستمرار في خدمتهم أو الاتفاق على مهمة المراجعة، وكذلك تحديد نطاق مسئولياته بوضوح في خطاب التعاقد.

وجاءت توصيات لجنة مسئوليات المراجع بخصوص اكتشاف التصرفات غير القانونية أو التي تثير شكه كما يلي:

حيث أنه قد يصعب على المراجع اكتشاف كل حالات الغش والتلاعب الجوهري والرشاوى التي يقترفها العميل، فيجب على كل وحدة اقتصادية أن تضع قواعد تحكم سلوك وتصرفات ادارتها. وبناء عليه يكون في إمكان المراجع التأكد مما إذا كانت شركة العميل تتبع وسائل فعالة لتنفيذ قواعد سلوك وتصرفات مدرائها، من خلال فحصه وتقييمه لهذه القواعد وإجراءات تطبيقها والافصاح عن مدى الالتزام بنصوصها.

ونظراً لأنه من غير المحتمل أن يستطيع المراجع دائماً اكتشاف الأفعال الخفية المتعمدة وغير القانونية التي تنطوي على مبالغ صغيرة، فان أي رأي يؤكد فيه المراجع معرفته بعدم حدوث هذه الأفعال لن يكون ذي معنى. ويجب عليه بالرغم من ذلك الاستمرار في بذل عنايته لاحتمال وجود أحداث غير قانونية، وتقييم أدلة الاثبات المتوفرة له والتي قد تشير إلى وقوع مثل هذه الأفعال. ومن المهم أن يدرك المراجع بأن المخالفات التي تنطوي على مبالغ قليلة قد تثير استفسارات هامة تتعلق بالافصاح.

وعندما يكتشف المراجع مخالفات قانونية جوهرية، فليس أمامه إلا تبليغ السلطات العليا بادارة المنشأة تحت المراجعة بالأمر تمشياً مع نصوص نشرة معايير المراجعة رقم (١٧).

وتقترح لجنة مسئوليات المراجع ثلاثة عوامل على الأقل، يجب على المراجع أخذها في الاعتبار للحصول على أدلة اثبات ظروف وحيثيات الأفعال غير القانونية موضع شكه وهي :

١ ـ تحديد مدى أثر الحدث على القوائم المالية لتقرير ما إذا كان الحدث سيؤدي إلى تحوير جوهري في أي من قائمة الدخل أو المركز المالي. وإذا كان أثر الحادث جوهرياً، يجب على المراجع اتخاذ اجراءات مراجعة إضافية أو بديلة لتحديد نطاق ونتائج المخالفات.

٢ ـ يكون المراجع مسئولاً عن مقارنة التصرفات والأحداث مع المعايير التي تحكم سلوك وتصرفات الادارة السابق فحصها وتقييمها. وقد يواجه المراجع بعض الصعوبات في التعرف على ما إذا كان الحدث متمشياً مع هذه المعايير، وعليه أن يحصل على استشارة الخبير القانوني للشركة لازالة الغموض وزيادة التأكد. وفي كافة الأحوال يجب أن يتحلى المراجع بنزعة الشك المهنية في متابعة مثل هذه الأحداث.

٣ ـ يجب أن يأخذ المراجع في اعتباره مدى أو نطاق الافصاح عن الأحداث غير القانونية أو المشكوك في أمانتها. وبشكل عام، إذا اكتشف المراجع مخالفات لسياسات واجراءات الشركة، عليه أن يوجه استفساراته والحصول على معلومات توضح الموقف من السلطات المختصة بالشركة كما حددتها سياساتها. ومن المنطق هنا أن يسعى المراجع إلى إيقاف المخالفات ووضع أساليب الرقابة الملائمة للوقاية ضد اعادة حدوثها. وإذا فشل المراجع في الحصول على استجابة الادارة العليا (والتي تكون غالباً ممثلة في لجنة المراجعة التابعة لمجلس ادارة الشركة) فعليه بالافصاح عن المخالفات. وإذا حاول العميل منع المراجع من الافصاح في القوائم المالية، فعليه بالافصاح عن الموقف في تقريره. وإذا استمر العميل في اعتراضه، فالسبيل الوحيد للمراجع هو الانسحاب من عملية المراجعة.

كما ترى اللجنة أنه يجب أن يحتوي التقرير السنوي للشركة على تقرير ادارتها بخصوص السياسات الادارية، مع توضيح الاجراءات المتبعة لتأكيد الالتزام بهذه السياسات. وفي هذه الحالة يصح للمراجع أن يشير في تقريره إلى خطوات فحصه للسياسات والنظم الادارية للشركة وكذلك الاجراءات الموضوعة

لمتابعة الالتزام بهذه السياسات، وابداء رأيه بخصوص السياسات التي تمكّن من مراجعتها. واذا كان هناك التزام قانوني على الشركة بوضع واتباع سياسات وقواعد تحكم تصرفات ادارتها، فيجب أن يشير تقرير الادارة الى أي مخالفات لمتطلبات القانون. أما اذا امتنعت الشركة عن الافصاح عن هذه المخالفة، فيجب أن يتضمن تقرير المراجع ملحوظة بعدم وجود السياسات والقواعد المطلوبة أو الاجراءات اللازمة لتنفيذها.

كما طالبت لجنة مسئوليات المراجع المستشارين القانونيين للوحدات الاقتصادية على المشاركة الفعالة في دراسة وتقييم الدعاوى القانونية تحت الفحص أو المتوقعة. فمساهمتهم تكون ذات أهمية كبيرة في تحديد الاجراء المحاسبي الملائم الذي ينطوي على تسجيل الالتزام الذي قد ينشأ عن الدعاوى القانونية بالقوائم المالية أو مجرد الافصاح عنه بالملحوظات المرفقة بالقوائم كما جاء في نشرة المبادىء المحاسبية المتعارف عليها رقم (٥). كما ترى اللجنة أنه يجب الافصاح في التقارير المالية عن المعلومات التي تقدمها ادارة الشركة والتي اعتمدها المستشار القانوني في خطابه الموجه الى المراجع. وبالرغم من ذلك ما زالت هناك حاجة الى تعزيز ثقة المراجع بالتزام الشركة بالقوانين والاجراءات، والتي يمكن تحقيقها فقط من خلال تصعيد مجال ونطاق المصادقات التي يحصل عليها المراجع من مستشار الشركة القانوني. وحتى يمكن تحقيق هذا الهدف، لا بد من المستشار القانوني أن يغير من وجهة نظره نحو مسئولياته تجاه العميل ودوره في المجتمع.

أسئلة وحالات ومشاكل

أولاً: الأسئلة

١ - ما العلاقة بين فوائد مهمة المراجعة وبين مسئولية المراجع فيما يتعلق بوظيفة إبداء الرأي؟.

٢ - ما الفرق بين مسئولية المراجع المدنية ومسئوليته الجنائية؟ ناقش.

٣ - ما المقصود بمصطلح «**الاهمال**» عند استخدامه في الدعاوى القضائية ضد المراجعين؟.

٤ - ما الفرق بين «**الاهمال العادي**» و«**الاهمال الفادح**» كمصطلحات مستخدمة في الدعاوى القضائية ضد المراجع؟.

٥ - ما الفرق بين «**الغش**» وبين «**التلاعب الضمني**»؟.

٦ - ما المقصود بمصطلح «**المشاركة في العقد**»؟ وكيف يرتبط بموضوع تعويض الخسائر التي يتسبب فيها المراجع؟.

٧ - ما المقصود «**بشهادة الخبير**» وكيف تستخدم في الدعاوى القضائية ضد المراجع؟.

٨ - ما المقصود بالدعوى القضائية الجماعية؟ ناقش.

٩ - ما الفرق بين دعاوى «**نقض العقد**» ودعاوى «**الأضرار الناتجة من الاهمال**»؟.

١٠ - ما مسئولية المراجع القانوني تجاه الطرف الثالث عن الاهمال العادي في آداء مهمة المراجعة؟.

١١ ـ ما المتطلبات العامة لقانون «منع الشركات الأمريكية من دفع الرشاوى للعملاء الأجانب».

١٢ ـ هل تلزم نشرة معايير المراجعة رقم (٣٠) المراجع بتقييم مدى التزام العميل بمتطلبات قانون «منع الشركات الأمريكية من دفع رشاوى للعملاء الأجانب»؟ اشرح.

١٣ ـ ما مسئوليات المراجع نحو تصرفات العميل غير القانونية التي تحدث خلال الفترة تحت المراجعة؟ ناقش.

١٤ ـ كيف استجابت مهنة المحاسبة والمراجعة لفقد جمهور المستثمرين ثقته فيها بسبب الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكاتب المحاسبة القانونية؟ ناقش.

١٥ ـ ناقش باختصار بعض النتائج الجيدة والسيئة للدعاوى القضائية المتزايدة ضد مهنة المحاسبة القانونية خلال السبيعنيات؟.

١٦ ـ اذكر أربعة اقتراحات مقدمة بشأن فرض قيود تشريعية تحد من مسئولية المراجع القانونية نحو الطرف الثالث. وهل تعتبر مثل هذه القيود مرغوبة؟ ناقش.

١٧ ـ كيف أثرت كل الدعاوى القضائية التالية على مهمة المراجعة؟

(أ) دعوى Ultramares Vs. Touche.

(ب) دعوى The Mckesson & Robbins.

(جـ) دعوى The Bar Chris Construction Corporation.

(د) دعوى The Continental Vending.

١٨ ـ هل يمكن أن يكون المراجع مسئولاً عن اكتشاف الغش في القوائم المالية غير المراجعة؟ ناقش (يجب أن تتضمن مناقشتك الاشارة إلى تلك الدعوى القضائية التي تدور حول هذا السؤال).

١٩ ـ كيف أثرت حالة The Equity Funding على مهنة المحاسبة؟

٢٠ ـ ما مغزى ودلالة حالة Ernst and Ernst V. Hochfelder؟ ناقش.

٢١ ـ ماذا يقصد بالمعاملات بين الأطراف ذات الصلة بالعميل؟ ولماذا يهتم المراجع بمثل هذه المعاملات؟.

٢٢ ـ ما الفرق بين المسئوليات التعاقدية الظاهرة للمراجع ومسئولياته الضمنية تجاه عميله؟.

٢٣ ـ ما الفرق بين المسئولية المدنية للمراجع في ظل القانون العام ومسئوليته المدينة في ظل قانون تنظيم تداول الأوراق المالية لعام ١٩٣٣ م.

٢٤ ـ ما مسئولية المراجع نحو تقارير المعلومات الاضافية التي تفصح عن بيانات مستوى الأسعار أو تقديرات قيمة احتياطي البترول الخام والغاز بشركات البترول؟ ناقش.

٢٥ ـ ما مسئولية المراجع تجاه اكتشاف الغش؟.

٢٦ ـ ما الفرق بين المسئولية المدنية والمسئولية الجنائية للمراجع؟.

٢٧ ـ ما الظروف التي يتعرض فيها المراجع ـ الذي يقوم باعداد الاقرارات الضريبية ـ لعقوبات مدنية؟ وتلك التي يتعرض فيها لعقوبات جنائية؟ ناقش.

٢٨ ـ ما توصيات لجنة مسئوليات المراجع المتعلقة باستجابة المهنة لتزايد المساءلة القانونية؟.

ثانياً: الحالات

(١) ناقش باختصار تطور أحكام القانون العام الخاصة بمسئولية المراجع القانوني تجاه الطرف الثالث.

(٢) استأجرت احدى شركات البيع بالجملة مستودعات جديدة بعقد طويل الأجل وفي سبيل عمل تحسينات لهذه المستودعات سعت الشركة للحصول على قرض من أحد البنوك. وأكدت الشركة للبنك بأن مثل هذه التحسينات من شأنها أن تزيد كفاءة التخزين ومن ثم زيادة الأرباح. وبناء على هذه التأكيدات، وافق البنك على التفاوض مع الشركة بشأن القرض المطلوب.

وتتطلب اتفاقية القرض مع البنك ضرورة تقديم الشركة قوائم مالية سنوية مراجعة. وبالفعل قدمت الشركة قوائمها المالية المراجعة من عام ١٤٠٧ هـ متضمنة المعلومات التالية:

- صافي دخل العمليات ٧٥,٠٠٠ ريال.
- تكلفة التحسينات ٢٥٠,٠٠٠ ريال.

- صافي الأصول ٣٥٠,٠٠٠ ريال.

وبناء على هذه المعلومات قدم البنك للشركة قرضاً بمبلغ ٢٠٠,٠٠٠ ريال. وكان تقرير المراجع القانوني المرفق بهذه القوائم يتضمن الامتناع عن إبداء الرأي، نظراً لأنه لم يتم تحديد تكلفة التحسينات من واقع سجلات الشركة. وفيما يلي نص الفقرة الواردة بتقرير المراجعة في هذا الشأن:

«تتضمن الاضافات الرأسمالية للأصول الثابتة في عام ١٤٠٧ هـ تكلفة تحسينات المستودعات والتي تم عملها بواسطة عمال الشركة، كما قامت الشركة بسداد تكلفة المواد والتكاليف الاضافية الأخرى بالكامل. ولا تحتفظ الشركة - للأسف - بسجلات تفصيلية كاملة عن تكلفة هذه التحسينات ومن ثم فمن الصعب تحديد التكلفة الفعلية بدقة لهذه التحسينات».

وفي أواخر عام ١٤٠٨ هـ، تم تصفية الشركة وانهاء أعمالها، حيث اتضح في ذلك الوقت أن عملية التحسينات كانت مزيفة بالكامل. وثبت أن مصروف الأجور المحمل على حساب التحسينات هو في الحقيقة من ضمن مصروفات العمليات، كما لم يتم تسجيل أي عنصر من عناصر تكلفة المواد. وفضلاً عن ذلك، لم يقم المراجع القانوني بعمل فحص مستقل لهذه العملية. كما اتضح أيضاً أنه لولا رسملة مبلغ ٢٥٠,٠٠٠ ريال لأظهرت قائمة الدخل خسارة كبيرة من العمليات.

ونظراً لأن البنك قد خسر قيمة القرض الذي أقرضه للشركة، فقد رفع دعوى قضائية ضد مكتب المحاسبة القانونية الذي تولى مهمة مراجعة هذه الشركة بدعوى الاهمال في تقديم قوائم مالية مراجعة ومطالباً بالتعويض اللازم.

المطلوب:

أ - هل امتناع المراجع القانوني عن إبداء الرأي يعفيه من مسئوليته؟.

ب - هل يعتبر جميع أعضاء مكتب المحاسبة القانونية مسئولين عن هذا الاهمال رغم عدم مشاركة بعضهم في مهمة مراجعة هذه الشركة؟.

(٣) رفع بعض المشترين لأسهم احدى الشركات المساهمة دعوى قضائية ضد أحد مكاتب المحاسبة والمراجعة بتهمة الاهمال أو الغش والتلاعب في اعداد القوائم المالية المراجعة المرفقة بملف التسجيل الذي قدمته الشركة الى هيئة

تنظيم وتداول الأوراق المالية، وفقاً لقانون تنظيم تداول الأوراق المالية الصادر في عام ١٩٣٣ م. وينص الادعاء على أن مكتب المحاسبة والمراجعة قد أغفل عن عمد في بذل العناية المهنية الواجبة لاكتشاف حقائق جوهرية حدثت في فترة ما بعد يوم ٣٠ من محرم ١٤٠٨ هـ، وهو تاريخ تقرير المراجع. وقد بيعت الأوراق المالية للجمهور في ١٦ من ربيع الأول ١٤٠٨ هـ. وقد طالب ممثل الادعاء مكتب المحاسبة والمراجعة بضرورة تقديم صور من أوراق المراجعة. ورفض المكتب هذا الطلب مؤكداً أن هذه الأراق يقتصر تداولها فقط بين المكتب والعميل.

المطلوب:

أ ـ هل من حق مكتب المحاسبة والمراجعة رفض تقديم أوراق المراجعة؟

ب ـ ناقش مسئولية مكتب المحاسبة والمراجعة فيما يتعلق بالأحداث التي حدثت في الفترة ما بين تاريخ إصدار تقرير المراجع وتاريخ بيع الأوراق المالية للجمهور.

(٤) يعتبر «خالد الناصر» شريكاً متضامناً محدود المسئولية بإحدى شركات التضامن المحدودة المسئولية. وقد فوضته الشركة لمقاضاة المراجع القانوني الذي تولى مهمة المراجعة في الشركة وتقديم بعض الخدمات الضريبية. وأسست هذه الشركة بهدف استثمار أموال الشركاء محدودي المسئولية في محفظة أوراق مالية مكونة من استثمارات متنوعة المخاطر وفيما يلي أهم شروط العقد بين الشركاء:

- يجب ألا يقل رأس مال الشريك محدود المسئولية عن ٢٥٠,٠٠٠ ريال.
- لا يجوز لأي شريك أن يسحب أي مبلغ إلا فقط خلال الشهر الأخير من السنة المالية.
- يتم مراجعة دفاتر وسجلات الشركة في نهاية السنة المالية بواسطة مراجع قانوني يختاره الشركاء غير محدودي المسئولية.
- يجوز لأي شريك أو من يمثله أن يفحص أو يطلع على الدفاتر

وقد رفع «الناصر» دعوى قضائية ضد المراجع القانوني نظراً لأنه أغفل في

تقريره ظاهرة تزايد مسحوبات الشركاء غير محدودي المسئولية، الأمر الذي يؤدي إلى عدم ادراك مستخدمي القوائم المالية لهذه الحقيقة الهامة.

ويرى المراجع القانوني بأن مثل هذا الادعاء باطلاً نظراً لأنه متعاقد مع شركة التضامن المحدودة وليس مع الشركاء، مؤكداً أنه طالما لا يوجد عقد بينه وبين هذا الشريك المدعي كطرف ثالث، فلا صحة لادعاءه.

المطلوب:

ناقش وجهة نظر كل من «الناصر» والمراجع القانوني.

(٥) فيما يلي أوجه القصور التي حدثت في مهمة المراجعة التي قام بها مكتب «السويل» للمحاسبة والمراجعة لاحدى الشركات:

أ - الفشل في التحقق من صحة وشرعية بعض أرصدة العملاء، الذين اكتشف فيما بعد أنهم يمثلون أرصدة وهمية

ب - الفشل في عدم اكتشاف بعض أرصدة العملاء غير القابلة للتحصيل رغم مرور فترة طويلة دون تحصيل المستحق عليهم.

جـ - عدم فحص استثمارات الشركة في الأوراق المالية للتحقق من وجودها وقد سبق أن باعت الشركة هذه الاستثمارات وأضافت قيمتها في حساب النقدية، بالرغم من عدم ازالة تكلفتها من حساب الاستثمارات.

وقد رفع بعض الدائنين دعوى قضائية ضد المحاسب القانوني للشركة لما أصابهم من ضرر نتيجة اعتمادهم على القوائم المالية المراجعة لهذه الشركة. ويدافع مكتب «السويل» عن نفسه في هذه القضية بعدم علمه بهذه الحقائق، ومن ثم فهو لم يرتكب غشاً أو خداعاً.

المطلوب:

هل يمكن للدائنين كسب هذه القضية بغض النظر عن صحة مزاعم مكتب «السويل»؟

(٦) يتطلب قانون إنشاء الهيئة الأمريكية لتنظيم تداول الأوراق المالية عام ١٩٣٤ م أن تقدم كل شركة - تتداول أوراقها المالية بالأسواق العامة - تقريراً

سنوياً خاصاً يتضمن القوائم المالية المراجعة إلى هذه الهيئة. وقدمت احدى الشركات هذا التقرير بعد أن قام مكتب «العبودي» للمحاسبة والمراجعة بمراجعة قوائمها المالية عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٨ هـ وإصدار رأي غير متحفظ.

وقد اتضح فيما بعد أن مدير عام الشركة اختلس مبالغ كبيرة خلال عام ١٤٠٨ هـ أدت في نهاية الأمر إلى إفلاس الشركة. وقام بعض المستثمرين برفع دعوى قضائية ضد مكتب «العبودي» للمحاسبة والمراجعة نظراً لأنهم اشتروا أسهم هذه الشركة اعتماداً على تقرير المراجعة الصادر عنها في عام ١٤٠٨ هـ. ويرى هؤلاء المستثمرين أنه كان من الممكن اكتشاف الاختلاس لو طبق المراجع القانوني معايير المراجعة المتعارف عليها عند فحصه القوائم المالية لهذه الشركة. واتضح أن المراجع القانوني لم يكن على علم بهذا الاختلاس ولم يهمل في آداء مهمة المراجعة.

المطلوب:

أ - ما مسئولية المراجع القانوني تجاه هؤلاء المستثمرين في ظل قانون انشاء الهيئة الأمريكية لتنظيم تداول الأوراق المالية عام ١٩٣٤ م؟.

ب - ما الأسس التي يستند عليها هؤلاء المستثمرين عند مقاضاة المراجع القانوني في ظل القانون العام؟.

(٧) قررت شركة المحيميد المساهمة زيادة مواردها المالية عن طريق إصدار سندات ٨٪ بمبلغ ٥٠ مليون ريال. وقام مكتب «الزامل» للمحاسبة والمراجعة بفحص القوائم المالية للشركة عن العام المنتهي في ١٤٠٨/٦/٣٠ هـ بما في ذلك نشرة إصدار السندات. وقد أصدر المراجع القانوني في تقريره بتاريخ ١٤٠٨/٧/١٥ هـ رأياً غير متحفظ. وقد أعلنت نشرة الاصدار وبدأ سريان العمل بها في ١٤٠٨/٩/١ هـ. وقد جرى لقاء ودي في يوم ١٤٠٨/٨/١٥ هـ بين أحد مراجعي مكتب «الزامل» وبين كل من نائب مدير عام الشركة للشئون المالية والمراقب المالي لها. واستفسر المراجع منهما عن أي تغيرات جوهرية في عمليات الشركة حدثت بعد تاريخ ١٤٠٨/٦/٣٠ هـ من شأنها أن تؤثر على المركز المالي للشركة بعد هذا

التاريخ. وكانت اجابتها - للأسف - بالنفي، حيث اتضح بعد ذلك أن أحد كبار عملاء الشركة لم يسدد المستحق عليه في ٦/٣٠ وقدره ٤٠٠,٠٠٠ ريال، نظراً لأنه على وشك الافلاس. وقد ظهر رصيد هذا الحساب بالقوائم المالية للعام المنتهي في ١٤٠٨/٦/٣٠ هـ كقرض ممنوح للشركة المدينة بضمان أسهمها التي تزيد قيمتها عن رصيد الحساب في ذلك التاريخ، علماً بأن قيمة هذه الأسهم بلغت الصفر وقت تقديم نشرة إصدار سندات شركة المحيميد. ومن ناحية أخرى، فقد تأثر المركز المالي لشركة المحيميد نتيجة عدم تحصيل هذا الدين من العميل المفلس، فضلاً عن انخفاض سعر السوق لهذه السندات بحوالي ٥٠ ٪ بمجرد الافصاح عن تلك الحقائق السابقة.

ويسعى حملة السندات لتغطية خسارتهم من كافة الأطراف المعنية بنشرة الاصدار.

المطلوب:

ما مسئولية كل من مكتب «الزامل» للمحاسبة والمراجعة، وشركة المحيميد تجاه حملة السندات في ظل قانون تنظيم تداول الأوراق المالية ١٩٣٣ م؟ اشرح.

(٨) تقوم شركة الصومالي بتصنيع الملابس الجاهزة، ونظراً لنقص السيولة لديها فقد سعت للحصول على قرض بمبلغ ٥٠,٠٠٠ ريال من شركة الجميح للتمويل. وكان قد سبق لشركة الجميح أن أقرضت شركة الصومالي بمبلغ ٢٥,٠٠٠ ريال ولم تحصلها بعد. ولذلك رفضت هذه المرة أن تقرضها مبلغاً آخر، إلا بعد الحصول على صور من قوائمها المالية المراجعة لدراسة مركزها المالي.

وقد اتصلت شركة الصومالي بمكتب «السلطان» للمحاسبة والمراجعة لمراجعة قوائمها المالية. وقد أوضحت شركة الصومالي للمراجع القانوني - عند التعاقد - بأن هدفها الرئيسي من هذه المراجعة هو تلبية رغبة شركة الجميح للحصول على القرض. وقد وافق مكتب «السلطان» على تولي هذه المهمة، إلا أنه لم يبذل العناية المهنية الواجبة عند الفحص، وأصدر تقرير المراجعة متضمناً رأياً غير متحفظ، على الرغم من إمكانية اكتشاف تحريف جوهري بالقوائم المالية لو تم الفحص بدرجة كافية.

وقدمت شركة الصومالي قوائمها المالية المراجعة لشركة الجميح للتمويل، وحصلت بالفعل على قرض قيمته ٣٥,٠٠٠ ريال فقط، حيث رفضت شركة الجميح أن تمنح قرضاً بأكثر من ذلك. ولذلك لجأت شركة الصومالي إلى شركة السعدون - أحد عملاءها - لطلب قرض بمبلغ ١٥,٠٠٠ ريال. وقد وافقت شركة السعدون على ذلك اعتماداً على نفس القوائم المالية المراجعة لشركة الصومالي.

وقد أفلست شركة الصومالي، ويسعى كل من شركة الجميح وشركة السعدون لتعويض خسارتها بمقاضاة مكتب «السلطان» للمحاسبة والمراجعة.

المطلوب:

وضح مدى امكانية تعويض كل من شركة الجميح وشركة السعدون في ظل القانون العام.

ثالثاً: المشاكل

(١) اختار **أفضل** اجابة لكل من الأسئلة التالية:

أ - من أسباب انتشار الدعاوى القضائية ضد المراجع القانوني:

١ - عدم تمكن المراجع من إبداء الرأي طالما لم يستطع مراجعة كافة الشركات التابعة.

٢ - عدم تمكن المراجع في كافة الظروف من تبرير حالات الغش والخداع.

٣ - تعرض المراجع للمسئولية المدنية والجنائية.

٤ - إلغاء المسئولية الكاملة على المراجع بخصوص ملاحظات العميل المرفقة بالتقرير السنوي المرسل لهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية.

ب - أي المواقف التالية يعتبر مثالاً للمعاملات بين الأطراف ذو الصلة:

١ - اتخاذ مجلس ادارة الشركة قراراً بزيادة مكافآة نواب المدير العام نظراً لحساسية وظائفهم.

٢ - اتفاق بين شركتين على أن تورد أحدهما للأخرى سلعة معينة لفترة طويلة نسبياً بما لا يخل بشروط المنافسة.

٣ ـ حصول شركة ما على قرض قصير الأجل من أحد البنوك التي يودع فيه أحد أعضاء مجلس ادارة الشركة مدخراته الشخصية.

٤ ـ مبادلة غير نقدية لأصل معين تملكه الشركة (أ) بأصل آخر مشابه له تملكه الشركة التابعة (ب) في ظل عدم وجود قوائم مالية موحدة لهما.

(٢) تعاقد مكتب «الغفيلي» للمحاسبة والمراجعة على تولى مهمة مراجعة القوائم المالية لشركة السلام الصناعية عن العام المنتهي في ١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ ونظراً لاحتياج شركة السلام إلى مزيد من النقدية اللازمة لاستمرار نشاطها فقد وافقت على بيع استثماراتها من الأسهم العادية في شركة تابعة، على أن يتم البيع مباشرة لعدد محدود من المستثمرين. وقد أصر هؤلاء المشترين على ضرورة أن تضع الشركة المبلغ المتحصل من بيع هذه الأسهم لدى طرف آخر مستقل وذلك بصفة مؤقتة لحين البت في نزاع قائم بين الشركة وبين الجهاز الضريبي الحكومي، قد يترتب عليه التزام ضريبي كبير على الشركة. وبالفعل وضعت الشركة المتحصل من بيع الأسهم لدى هذا الطرف الآخر المستقل في أواخر ذي القعدة من عام ١٤٠٨ هـ. وقد طلب مدير الشركة من المراجع القانوني إظهار النقدية المحصلة من بيع السندات ـ والمحتفظ بها لدى الطرف الآخر المستقل ـ بالميزانية العمومية للشركة تحت بند «مبالغ تحت التحصيل غير مقيدة «نظراً لأن الالتزام الضريبي المحتمل على الشركة ـ في رأي المدير ـ لن يحدث، وفضلاً عن ذلك فقط طلب مدير الشركة من المراجع القانوني أن يسعى جاهداً لاعداد قوائم مالية للشركة وإبداء الرأي عنها بالشكل الذي يفي برغبة الدائنين نظراً لحاجة الشركة إلى التوسع في الاقتراض منهم. وقد وافق مكتب «الغفيلي» للمحاسبة والمراجعة على طلبات مدير الشركة، وأصدر بالفعل تقرير المراجعة متضمناً رأياً غير متحفظ عن القوائم المالية للشركة. ولم يفصح هذا التقرير عن الالتزام المحتمل، كما لم يصف بدقة حقيقة الاتفاق مع الطرف الآخر المستقل الذي يحتفظ بالمبالغ المحصلة من بيع الأسهم.

وقد ثبت فيما بعد صحة وشرعية الالتزام الضريبي على الشركة، ومن ثم ـ وفقاً للاتفاق مع هؤلاء المستثمرين ـ تخفض سعر شراء الشركة التابعة

بمقدار ٤٥٠,٠٠٠ ريال مما أدى في نهاية الأمر إلى إفلاس شركة السلام. وقد سعى كثير من دائني الشركة ـ الذين لم يستردوا ديونهم ـ الى مقاضاة مكتب «الغفيلي» للمحاسبة والمراجعة بتهمة الغش المتعمد عند اعداد القوائم المالية للشركة وإبداء رأي غير متحفظ مما دفع الدائنين الى اعتمادهم عليها عند اقراض الشركة.

المطلوب:

أ ـ ما الحقائق التي خدع بها مكتب «الغفيلي» دائني شركة السلام؟

ب ـ ما مدى أحقية الدائنين في استرداد خسارتهم؟

جـ ـ اذكر العناصر الخمسة التي تمثل غشاً متعمداً في نظر القانون العام.

(٣) تسعى شركة المنصور لشراء جزء كبير من أسهم الخزينة التي تحتفظ بها شركة الجفالي. وقد بدأت مفاوضات الشراء بين الشركتين في أواخر عام ١٤٠٧ هـ. وعادة ما تقوم شركة الجفالى باعداد قوائم مالية غير مراجعة كل ربع سنة بواسطة مكتب آل الشيخ للمحاسبة والمراجعة.

وبعد انتهاء المفاوضات بين الشركتين في ١٤٠٨/١١/١٥ هـ، وافقت شركة المنصور على شراء ١٠٠,٠٠٠ سهم (بدون قيمة اسمية) بسعر ١٢,٥ ريال للسهم بشرط أن يتم ذلك بعد الاطلاع على القوائم المالية المراجعة لشركة الجفالي عن عام ١٤٠٨ هـ. وينص عقد الشراء بين الشركتين على ما يلي:

«من حق شركة المنصور أن تلغى عملية الشراء إذا ظهر من القوائم المالية المراجعة لشركة الجفالي عن عام ١٤٠٨ هـ وجود تغير سلبي جوهري من شأنه أن يضعف المركز المالي لها».

وقد أعد مكتب آل الشيخ للمحاسبة والمراجعة القوائم المراجعة لشركة الجفالي عن عام ١٤٠٨ هـ، ولم يظهر منها ما يدل على ضعف المركز المالي للشركة. وبناء على ذلك اشترت شركة المنصور أسهم الخزينة المتفق عليها. وبعد فترة معينة اكتشفت شركة المنصور أن هذه القوائم المراجعة كانت غير صحيحة بسبب عدم الافصاح عن كافة التغيرات المحتملة التي أدت بالتالي إلى حدوث آثار سلبية على المركز المالي لشركة الجفالى بالقدر

الباب الثاني

العمل الميداني في المراجعة

الفصل الخامس: التخطيط والاشراف على عملية المراجعة.

الفصل السادس: أدلة اثبات المراجعة.

الفصل السابع: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

الفصل الثامن: الرقابة الداخلية ومعالجة البيانات الكترونيا.

الفصل التاسع: استخدامات الكومبيوتر في المراجعة.

الفصل العاشر: أساليب المعاينة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

الفصل الحادي عشر: أساليب معاينة المتغيرات.

الفصل الخامس

التخطيط والاشراف على عملية المراجعة

PIANNING & SUPERVISING THE AUDIT

يعـد التخطيط والاشراف المنـاسب مطلبـاً سابقـاً وحيويـاً لاتمام أيـة عملية مراجعة معقـدة بنجاح وفي الـوقت المقرر، ولهـذا فان أول معـايير العمـل الميداني يتـطلب «ضرورة التخطيط المنـاسب للمهمة، فضـلاً عن الاشراف المناسب عـلى المساعدين أن وجدوا».

وفي هذا الفصل سوف نهتم بمناقشة عناصر التخطيط والاشراف العام عـلى عملية المراجعة، بحيث تغطي هذه المناقشة الموضوعات التالية:

١ - عناصر عملية المراجعة.

٢ - اجراءات تخطيط عملية المراجعة.

٣ - الاشراف على مهمة المراجعة.

٤ - علاقة أوراق المراجعة بمعيار التخطيط والاشراف.

٥ - استخدام المراجعين الداخليين للعميل في المراجعة الحيادية.

عناصر عملية المراجعة: Elements of the Audit Process

يوضح الشكل رقم (١) التالي التتـابع الـزمني للأحـداث المختلفة المـرتبطة بعمليـة المراجعـة، وذلك للمسـاعدة عـلى تفهم علاقـة هـذه الأحـداث ببعضهـا البعض، وكما سيتم مناقشتها في الفصل الحالي والفصول التالية عليه.

وتشير الأرقام الموضحة بالشكل الى الأحداث التالية:

(١) اتصال العميل المتوقع بالمحاسب القانوني للتفاهم معه بخصوص القيام بمهمة المراجعة.

(٢) قضاء المحاسب القانوني بعض الوقت في الحصول على بعض المعلومات المتعلقة بسمعة وأمانة هذا العميل المتوقع، فضلاً عن انتظام السجلات والدفاتر.

(٣) مناقشة العميل المتوقع بخصوص التعاقد، والاتفاق والتعاقد معه اذا ما كانت السجلات تامة ومنتظمة بدرجة تمكن من القيام بالمراجعة.

(٤) تخطيط عملية المراجعة، واجراء الفحص التمهيدي لنظام الرقابة الداخلية والاختبارات القبلية للرقابة الداخلية على العمليات (اختبارات الالتزام بالسياسات).

(٥) اجراء الاختبارات القبلية للعمليات المالية التي ينتج عنها أرصدة القوائم المالية (الاختبارات الأساسية).

(٦) نهاية السنة المالية.

(٧) التقييم النهائي للرقابة الداخلية.

(٨) تنفيذ برنامج مراجعة أرصدة القوائم المالية (الاختبارات الأساسية).

(٩) اعداد تقرير المراجعة (آخر أيام العمل الميداني).

(١٠) اعداد مسودة القوائم المالية، وفحص أوراق المراجعة مكتبياً، واعداد مسودة تقرير المراجعة.

(١١) تسليم القوائم المالية وتقرير المراجعة للعميل.

(١٢) المتابعة.

تقريبا ٢ - ٤ أسابيع	٣ - ٦ أسابيع	٣ - ٦ أسابيع	٢ - ٣ أسابيع	حتى بداية مراجعة تالية
← (٢) →	← (٤) → تخطيط مهمة المرجعة والتقييم المبدئي للرقابة الداخلية ← (٥) → الاختبارات الأساسية القبلية	← (٧) → التقييم النهائي للرقابة الداخلية ← (٨) → الاختبارات الأساسية النهائية	← (١٠) → فحص أوراق المراجعة واعداد مسودة تقرير المراجعة والقوائم المالية	← (١٢) → المتابعة

- (١) ما قبل تخطيط مهمة المراجعة
- (٣) خطاب التعاقد
- (٦) نهاية السنة المالية
- (٩) نهاية العمل الميداني وتاريخ اعداد تقرير المراجعة وخطاب المراجع للادارة
- (١١) اصدار تقرير المراجعة والقوائم المالية

شكل رقم (١): التتابع الزمني لمهمة المرجعة

ما قبل تخطيط مهمة المراجعة (١) و (٢):

يجب في ظل الظروف المثلى أن يتصل العميل المتوقع بالمحاسب مقدماً قبل نهاية السنة المالية المطلوب مراجعتها، وذلك حتى يكون لدى المراجع الوقت الكافي لتقرير ما اذا كان يجب أن يقبل هذه المهمة أم لا، فضلاً عن تخطيط العملية بشكل مناسب، ولذلك فقد اعترف المعيار الأول من معايير العمل الميداني بأن التعيين المبكر للمراجع انما يكون مفيداً ونافعاً، فالتعيين المبكر يمكن المراجع من اتمام جزءاً كبيراً من مراجعته قبل تاريخ الميزانية (الاختبارات القبلية)، الأمر الذي يسمح باتمام عملية المراجعة بطريقة أكثر كفاءة.

وتشمل معايير مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي المعايير المتعلقة بقبول العميل والاستمرار معه، والتي تساعد المراجع على تفادي الارتباط مع عملاء ينقصهم الأمانة والاستقامة، ولذلك فان المراجع يجب عليه أن يفحص بعناية أمانة وسمعة العميل المتوقع باحدى الوسائل التالية:

١ - الاطلاع على القوائم المالية للفترات السابقة.
٢ - الاتصال بالجهات التي تتعامل مع العميل حالياً وفيما مضى كالبنوك والمحامون وجهات الائتمان المختلفة.
٣ - مناقشة الحاجة الى المراجعة مع العميل نفسه.
٤ - الاتصال بالمراجع السابق للعميل.

وقد نظمت نشرة معايير المراجعة رقم (٧) طرق الاتصال بين المراجع السابق واللاحق عليه، فنظراً لأن قواعد وآداب المهنة تضمن الحفاظ على سرية معلومات العميل فان المراجع عليه أن يتصل بالمراجع السابق عليه فقط بعد الحصول على اذن أو تصريح من العميل، ومن ثم فبمجرد الحصول على هذا الأذن أو التصريح فان المراجع يكون باستطاعته الاستفسار من المراجع السابق عليه عن أمانة العميل، والاختلافات التي ربما نشأت بسبب تطبيق مبادىء المحاسبة المتعارف عليها ومعايير المراجعة المتعارف عليها، والسبب الذي حال دون استمرار المراجع السابق في مراجعة قوائم العميل المالية، وعلى المراجع السابق أن يجيب على استفسارات المراجع اللاحق عليه فوراً وبالكامل، وبالطبع فان المراجع يجب عليه أن يأخذ في اعتباره كل هذه المعلومات عند تقرير ما اذا كان سيقبل المهمة أو لا، وبالتالي فلو أن نتائج هذه الاتصالات - الاتصالات مع الأطراف الأخرى - والمناقشات مع العميل لم تؤدي الى حدوث شك أو ريبة خطيرة في نفس المراجع بخصوص أمانة وسمعة العميل، في هذه الحالة فان المراجع سيصل الى قناعة بأن التعاقد على مهمة المراجعة مع العميل مقبولة ولا يترتب عليها مخاطرة كبيرة.

خطاب التعاقد (٣): Engagement Letter

لعله من الأهمية بمكان أن يحدث اتفاق مبدئي بين العميل والمراجع بخصوص المهمة الواجب آدائها والمسئوليات التي سيتحملها كل منهما، ذلك الاتفاق الذي يجب أن يكون مكتوباً، وذلك باصدار ما يعرف بخطاب التعاقد، وكما يتضح من الشكل رقم (٢) التالي. وعلى الرغم من أن المحاسب القانوني قد يضمن هذا الخطاب أية معلومات لها علاقة بمهمة المراجعة، الا أنه عادة ما يتضمن العناصر التالية:

١ - طبيعة المهمة المطلوب آدائها (المراجعة، الخدمات الضريبية، خدمات

الاستشارات الادارية أو أي مزج من هذه الخدمات).

٢ ـ الفترة الزمنية موضع المهمة.

٣ ـ حدود المهمة المتعلقة بمسئوليات المحاسب القانوني بخصوص اكتشاف الأخطاء والمخالفات.

٤ ـ في حالة الخدمات بخلاف المراجعة فانه يجب أن يتضمن الخطاب عبارة تفيد أن المهمة يجب أن لا تؤول على أنها مراجعة.

٥ ـ الوقت الذي يستغرقه آداء المهمة، وأتعاب هذه المهمة.

الحبيب وشركاه
محاسبون قانونيون

السيد / رئيس مجلس ادارة شركة الصناعات الحديدية
تحية طيبة ـ وبعد:

هذا الخطاب يؤكد ما سبق من تفاهم بيننا بخصوص الترتيبات المتعلقة بفحص قائمة المركز المالية لشركتكم في ٣١ ديسمبر ٢ ـ ١٩ و ١ ـ ١٩، وما يتعلق بها من قوائم للدخل والفائض المحتجز والتغير في المركز المالي عن السنة المنتهية في هذا التاريخ.

وسيتم فحصنا طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، والذي من المتوقع أن يتضمن الاختبارات والاجراءات الضرورية للتعبير عن رأينا بخصوص إعداد هذه القوائم المالية طبقاً للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها.

وتتطلب معايير المراجعة المتعارف عليها منا البحث عن الأخطاء والمخالفات التي يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية، ومع هذا فانه لكون فحصنا يعتمد على اختبارات مختارة للسجلات المحاسبية، فانه لا يكون هناك ضمان مطلق بأن كل الأخطاء والمخالفات سيتم اكتشافها، هذه فضلاً عن أن فحص المراجعة لا يجب الاعتماد عليه في اكتشاف التصرفات غير القانونية التي تحدث. ومع هذا فان كافة الأخطاء والمخالفات والتصرفات غير القانونية التي تؤثر على القوائم المالية والتي سيفصح عنها فحصنا سوف تبلغ فوراً لكم، كما أن نتائج تحليلنا لنظام الرقابة الداخلية، بما في ذلك المعلومات المتعلقة بنقاط الضعف الجوهرية، سوف نخبركم بها بخطاب مستقل بعد اتمام مهمة المراجعة.

وبناء على طلبكم فاننا سوف نؤدي خدمات بخلاف المراجعة: (١) اعداد الاقرار الضريبي في الوقت المحدد له (٢) فحص وتحليل مدى التزامكم بشروط العقود مع البنوك.

وسوف تتحدد أتعابنا على أساس المعدلات العادية لمثل هذه الخدمات، كما أننا سنرسل لكم فاتورة هذه الأتعاب بعد اتمام هذه الخدمات، على أن تدفع خلال ٣٠ يوماً من تاريخ استلامكم لها، وسوف نخبركم باية ظروف يمكن أن تؤثر بشكل جوهري على تقديرنا المبدئي للأتعاب، والذي يبلغ ٥٤٠٠٠ ريال.

واننا نتوقع بدء عمل المراجعة التمهيدي في أول سبتمبر ٢ ـ ١٩، والذي سيستمر حتى

أول أكتوبر ٢ ـ ١٩، أما عمل المراجعة النهائي فانه يجب أن يبدأ في ٢٠ فبراير ٣ ـ ١٩، فوراً بعد التاريخ المتوقع لاقفال الدفاتر وهو ١٥ فبراير ٣ ـ ١٩.

وسوف ينتهي عمل المراجعة النهائي في ١٥ مارس ٣ ـ ١٩، كما أنكم سوف تتسلمون تقرير المراجعة والتقرير عن الرقابة الدخلية في موعد أقصاه ٣١ مارس ٣ ـ ١٩.

نرجو التوقيع على هذا الخطاب وإعادة نسخة منه لنا إذا كان كل ما تقدم يتفق مع ما تم من نقاش وتفاهم بيننا، ونحن في انتظار أية استفسارات تعن لكم.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام

موافق: ــــــــــ الحبيب وشركاه

الأسم: ــــــــــ

التاريخ: ــــــــــ محاسبون قانونيون

شكل رقم (٢): خطاب التعاقد

تخطيط عملية المراجعة (٤):

يجب أن يبدأ المراجع في التخطيط لعملية المراجعة بمجرد الاتفاق عليها مع العميل، ذلك التخطيط الذي يتطلب من المراجع ضرورة تحديد استراتيجية المراجعة الشاملة والمناسبة، بتحديد وتشخيص مواطن خطر المراجعة المتوقعة، وحدود الأهمية النسبية للأخطاء، ولاتمام هذا فان المراجع يعتمد عادة على المناقشات مع العميل، فضلاً عن الفحص التحليلي والمبدئي لسجلات العميل والدراسة والتقييم التمهيدي لنظام الرقابة الداخلية لهذا العميل... وما الى ذلك، كما أن الاختبارات القبلية يتم أيضاً أدائها خلال هذه الفترة، وذلك للتحقق من ما اذا كان النظام يعمل كما هو مخطط له أم لا.

الاختبارات الأساسية القبلية (٥):

في أغلب الأحوال يكون المراجع قد وصل الى قناعة بخصوص كفاية نظام الرقابة الداخلية، ومن ثم فانه قد يبدأ بآداء الاختبارات الأساسية للعمليات المالية والأرصدة قبل تاريخ اعداد القوائم المالية.

نهاية السنة المالية (٦):

يمكن أن يستمر التخطيط والعمل التمهيدي الى نهاية السنة المالية، الا أنه يفضل أن ينتهي قبل هذا التاريخ ببعض الوقت، حتى يمكن للمراجع اتمام مهمة

المراجعة في الوقت المخطط لها. فالتخطيط المناسب يمكن المراجع من جدولة العمل التمهيدي بالشكل الذي يجعل هناك وقتاً كافياً لتقرير طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات الأساسية النهائية للأرصدة خلال العمل الميداني النهائي للمراجعة، وحيث يمثل الوقت ما قبل موعد الانتهاء من المهمة عاملاً حرجاً غالباً، وبالطبع فان تبليغ العاملين بالمنشأة بفترة المراجعة التقريبية سوف يمكنهم من توفير التسهيلات المادية لاتمام المراجعة، فضلاً عن توفير أوراق العمل المعدة بواسطة العميل، والتي قد يستخدمها المراجع لاتمام عملية الفحص في الوقت المحدد، كما أن جرد المخزون يجب أن يلاحظ وبالمثل فان الأموال النقدية يجب أن تجرد في نهاية الفترة المالية.

العمل الميداني للمراجعة النهائية (٧)، (٨)، (٩):

يبدأ عادة العمل الميداني النهائي للمراجعة فوراً بعد اقفال دفاتر العميل، أي عادة بعد ثلاثة أو أربعة أسابيع من نهاية السنة المالية، وهنا نجد أنه يجب اتمام التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية خلال هذه الفترة، وذلك لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات الأساسية النهائية الواجب آدائها. وقد يقرر المراجع استكمال اختبارات نظم الرقابة الداخلية - والتي بدأت خلال الاختبارات القبلية - لتغطي الفترة الزمنية الى نهاية السنة المالية، وذلك عندما تتغير الظروف المحيطة بنظام الرقابة الداخلية بشكل جوهري بعد اجراء الاختبارات القبلية للعمليات المالية.

وتشمل الاختبارات الأساسية كل من الفحص التحليلي النهائي لبيانات القوائم المالية والاختبارات التفصيلية للأرصدة، وتطبق هذه الاختبارات الأساسية على كل من الفترة موضع المراجعة فضلاً عن الفترة التالية على تاريخ الميزانية، وحتى آخر أيام العمل الميداني (تاريخ اعداد تقرير المراجعة)، فالمراجع يجب عليه - كجزء من برنامج المراجعة - فحص ومراجعة الأحداث والعمليات المالية للعميل ما بين نهاية السنة المالية موضع المراجعة وتاريخ اتمام العمل الميداني للمراجعة، هذه الأحداث والعمليات - يطلق عليها أحياناً اسم «الأحداث اللاحقة أو التالية على تاريخ الميزانية» Subsequent Events - يتم فحصها لتقييم كيفية الافصاح عن العناصر المختلفة بصلب القوائم المالية، فضلاً عن تحديد ما اذا كان الافصاح المتعلق بأنشطة الفترة اللاحقة يجب تضمينه بالملاحظات المرفقة بالقوائم المالية.

فحص أوراق المراجعة واعداد مسودة تقرير المراجعة والقوائم المالية (١٠):

بعد مغادرة المراجعين منشأة العميل فان أوراق المراجعة تخضع عادة لعدة مراجعات بواسطة المشرفين، ثم أخيراً بواسطة المراجع الشريك المسئول عن هذه المهمة، وخلال هذه الفترة يتم مناقشة كافة التعديلات في القوائم المالية والافصاح الذي يقترحه المراجع مع العميل، وكما لاحظنا من قبل فان الادارة هي الجهات المسئولة أساساً عن القوائم المالية وما يلحق بها من ملاحظات، ومن ثم فان المراجع ليس له الصلاحية لتعديل هذه القوائم المالية بدون موافقة ادارة العميل.

على أية حال فإنه بعد اتمام هذا الفحص النهائي فان المراجع يكون في وضع يمكنه من كتابة تقريره، وبالطبع فان طبيعة هذا التقرير سوف تعتمد على طبيعة ومدى ما تم فحصه من أدلة اثبات، فضلاً عن اتجاه الادارة نحو قبول التصحيحات أو التعديلات المقترحة بالقوائم المالية.

تسليم تقرير المراجعة والقوائم المالية للعميل (١١):

يتم تسليم القوائم المالية المراجعة وكذلك تقرير المراجعة للعميل، فضلاً عن هذا فان المراجع ربما يكون قد حدد نقاط الضعف الجوهرية في نظام الرقابة الداخلية للعميل ومن ثم يجب على المراجع ابلاغها للعميل، كما سيتم أيضاً تسليم العميل ما يعرف بخطاب المراجع للادارة Management Letter في هذا الوقت، والذي يضمنه المراجع أي اقتراحات بخصوص تحسين كفاءة التشغيل ونظام الرقابة ا الداخلية.

المتابعة (١٢):

ان مسئولية المراجع لا تنتهي باصدار تقرير المراجعة وما يرتبط به من تقرير عن الرقابة الداخلية، فبعد اصدار التقرير قد يكتشف المراجع بعض حقائق كانت موجودة خلال الفترة قبل تاريخ اعداد التقرير والتي لم تكن معروفة له آنذاك، وبالتالي فلو أن هذه الحقائق غير المفصح عنها سابقاً يمكن أن تجعل القوائم المالية المصدرة وتقرير المراجعة مضللة، في هذه الحالة يكون مطلوباً من المراجع ضرورة اتخاذ الاجراء المناسب - في أسرع وقت ممكن - للتحقق من

الافصاح عن هذه الحقائق المكتشفة، على أية حال فان نشرة معايير المراجعة رقم (١) قد ناقشت مثل هذه المسئوليات المتعلقة باكتشاف مثل هذه الحقائق.

تخطيط المراجعة: Planning the Audit

تتمثل أهداف تخطيط عملية المراجعة في تحديد الاستراتيجية الشاملة للمراجعة، ولكي يمكن اتمامها بنجاح وفي الوقت المناسب، يجب على المراجع خلال مرحلة تخطيط عملية المراجعة - بصفة عامة - تقرير طبيعة وتوقيت ومدى كافة اختبارات المراجعة، فضلاً عن عدد ومهارة الافراد المطلوبين لاداء هذه الاختبارات، وبالطبع سوف يختلف هذا التخطيط باختلاف درجة تعقيد المهمة المطلوب أداءها فضلاً عن خبرة المراجع ومعرفته بشئون العميل وظروفه، وخلال هذه الفترة يجب أن يجمع المراجع المعلومات اللازمة عن طبيعة نشاط العميل وسياساته المحاسبية ونظم الرقابة الداخلية المعمول بها لديه، وهيكل أو نظام التقارير الداخلية، كما أن المشاكل المحتملة يجب أيضاً تحديدها وتشخيصها بما في ذلك عناصر القوائم المالية التي يكون من المحتمل تعديلها وتسويتها.

التحديد المبدئي لحدود الأهمية النسبية:

Developing Preliminary Materiality Thresholds

لعله من الأهمية بمكان تحديد «حدود الأهمية النسبية» خلال مرحلة التخطيط وقد عرفنا - في الفصل الأول - عنصر القوائم المالية الهام بأنه ذلك العنصر الذي يؤثر الافصاح عنه (أو عدم الافصاح) على قرار مستخدمي المعلومات الواردة بالقوائم المالية، وكأن الأهمية النسبية تتعلق بالافصاح عن القوائم المالية، أي أن مسئولية العميل الأساسية انما تتمثل في تحديد ما اذا كان أمراً ما يعد هاماً (بمفرده أو مع مجموعة حسابات أخرى) بدرجة تكفي للافصاح عنه، أو انه غير هام بدرجة تكفي لتجاهله وعدم الافصاح عنه، فعلى سبيل المثال قد يقرر العميل الافصاح عن الالتزامات المحتملة الناتجة عن القضايا المرفوعة على المنشأة، نظراً لأثرها الهام والمحتمل على القوائم المالية، في حين أن العميل قد يقرر عدم الافصاح - بشكل مستقل - عن أعباء الفوائد المؤجلة المتعلقة بعقود الايجار الرأسمالية، لأنه يرى أن أثر هذا على القوائم المالية غير هام، ومن ثم فقد تدمج الفوائد المؤجلة مع بعض العناصر الأخرى تحت عنوان «أصول أخرى» بقائمة المركز المالي.

هذه الأهمية النسبية قد تختلف في معناها بعض الشيء عند فحص المراجع للقوائم المالية واعداد التقرير عنها، فالمراجع يجب أن يقرر ما اذا كانت القوائم المالية خالية من الأخطاء والمخالفات العامة، بمعنى أن المراجع عليه أن يقرر بداية ما يعرف «بمدى الحدود المقبولة Range of Acceptable Limits»، والذي من خلاله يمكن الاستنتاج أن ما يفصح عنه العميل يعرض بشكل صادق وعادل الحقيقة المحاسبية، وهذا بدوره يتطلب من المراجع تقرير العناصر الأكثر أهمية بالقوائم المالية، والتي تحتاج الى أدلة اثبات أكثر اقناعاً وحسماً، ولهذا الغرض فان العناصر الأكثر أهمية بالقوائم المالية تعرف على أنها تلك العناصر المعرضة لاحتمال أعلى لحدوث الأخطاء والمخالفات.

ومن هنا فانه يمكن القول بأنه على المراجع أن يحدد بوضوح «ما هو المهم» لسببين على الأقل، أولاً أن التحديد المبكر للأهمية النسبية يوفر ما يعرف بحدود الأهمية النسبية للاخطاء Threshold for Errors والمخالفات، والتي خارجها لا يكون المراجع باستطاعته قبول تحريف وتغيير القوائم Misstatements، فهذا يخدم كدليل على أن المراجع مهتم من البداية جداً بالأخطاء الهامة، ثانياً أنه بمجرد تحديد هذه الأهمية النسبية فان العناصر والقيم غير الهامة تحدد أيضاً، ومن ثم فان المراجع يكون باستطاعته التركيز على الجوانب الهامة وبالتالي أداء مراجعة أكثر كفاءة، بمعنى تحقيق أعلى مستوى من التأكد بأقل مستوى من التكاليف، ومما لا شك فيه أن هذا يمثل أحد المزايا الهامة لتخطيط المراجعة، كما أنه يمثل عنصراً حيوياً من المنافع طويلة المدى للمراجع الفرد أو لشركة المراجعة.

وعادة ما يثار سؤالين هامين بالنسبة للأهمية النسبية، هما. . «هام فيما يتعلق بمن؟» «وهام فيما يتعلق بماذا؟»، ولهذا فان المراجع يجب أن يكون مهتماً (١) بمستخدمي القوائم المالية المقصودين و (٢) بمتغيرات القوائم المالية الأكثر تأثيراً على قرارات المستخدمين، ففيما يتعلق بالسؤال الأول فان المراجع يجب أن يهتم بتحديد مستخدمي القوائم المالية المقصودين خلال المناقشة التمهيدية مع العميل، فالغرض الرئيسي من المهمة يجب أن يتحدد كجزء من تخطيط المراجعة، فمثلاً لو أن الغرض من المراجعة هو الحصول على قرض من البنك، فان هذا البنك يفترض منطقياً أنه المستخدم الأساسي للقوائم المالية، هذا من ناحية أما الأخرى فلو فرض أن غرض المراجعة هو تحقيق متطلبات اعداد التقارير السنوية في ظل

معايير المراجعة للشركات المساهمة، فان مستخدمي القوائم المالية سيفترض أنهم المستثمرين أو المستثمرين المتوقعين.

وبعد تحديد المستخدمين الأساسيين وغيرهم فان المراجع يجب أن يحدد عناصر القوائم المالية، التي يكون لها تأثير جوهري على القرارات التي يتخذها هؤلاء المستخدمون للقوائم المالية، فالدائنون ـ على سبيل المثال ـ قد يكونوا أكثر اهتماماً بمتغيرات القوائم المالية التي تبين مقدرة الشركة على سداد الديون (كالأصول المتداولة، والخصوم المتداولة، واجمالي الأصول، واجمالي الديون، واجمالي رأس المال، فضلاً عن النسب والمؤشرات المختلفة الناتجة عن هذه العناصر السابقة)، أما المستثمرون فغالباً ما يكونوا أكثر اهتماماً بمتغيرات القوائم المالية التي يمكن أن تؤثر مباشرة على أحكامهم المتعلقة بالمقدرة الربحية طويلة وقصيرة الأجل للشركة (مثل المبيعات، وصافي الدخل، واجمالي الأصول، فضلاً عن النسب والمؤشرات الأخرى الناتجة عن هذه العناصر السابقة).

وعلى الرغم من أننا يمكن أن نذكر بعض الارشادات العامة المتعلقة بتحديد حدود الأهمية النسبية، لكن يجب أن نتذكر دائماً أنه لا توجد معايير موحدة للحكم على الأهمية النسبية في مجال المراجعة. ففي الحياة العملية نجد أن هناك معياراً عاماً هو أن ١٠٪ خطأ في عنصر القوائم المالية، كاجمالي الأصول أو صافي الدخل، يعد هاماً بصفة عامة، أما الخطأ الأقل من ٥٪ فانه يعد بصفة عامة غير هاماً، ما لم يكن هناك ظروف تثبت عكس ذلك، أما الأخطاء التي تترواح ما بين ٥ ـ ١٠٪ فانه يجب أن يحكم عليها في ضوء الظروف المحيطة فضلاً عن احتياجات مستخدمي القوائم المالية المقصودين، لكن اذا ما ثار شك أو ريبة في نفس المراجع فانه يكون من الأفضل افتراض أن العنصر هام، ومن ثم توسيع اختبارات مراجعة أكثر من أن نفترض أن العنصر غير هام، ولا يحتاج الى فحص أكثر، الأمر الذي قد يترتب عليه تحمل مخاطرة الفشل في اكتشاف التحريف والتغير الجوهري في القوائم، ومن هنا تبرز أهمية الموازنة الدقيقة بين المراجعة بأكثر من اللازم والمراجعة بأقل من اللازم. وبالطبع فان تطبيقات الارشادات السابق ايضاحها في الفقرة السابقة تكون مفيدة في اعداد «حدود الأهمية النسبية» للخطأ على أساس اجماليات القوائم المالية، كأن نقول ٥٪ من اجمالي الأصول، ١٠٪ من صافي الدخل قبل الضرائب، وبمجرد اتخاذ هذا القرار فان المراجع يجب أن يبدء

في تحديد حدود الأهمية النسبية لعناصر القوائم المالية المختلفة التي تتكون منها هذه الاجماليات للقوائم المالية، فعلى سبيل المثال لو فرض أن القيمة المسجلة للأصول بالقوائم المالية هي ٠٠٠، ٠٠٠، ١٠ ريال، ومن ثم فلو أن المراجع قرر أن ٥٪ تمثل حدود الأهمية النسبية لأخطاء المغالاة في القوائم المالية، فانه في هذه الحالة سنجد أن ٠٠٠، ٥٠٠ ريال مغالاة في قيمة اجمالي الأصول لن تمنع المراجع من ابداء رأى غير متحفظ، وبمجرد تحديد حدود الأهمية النسبية فان المراجع يجب عليه أن يخصص هذه القيمة وقدرها ٠٠٠، ٥٠٠ ريال بين المدينين والمخزون والمعدات وما الى ذلك من أصول أخرى، وبالطبع فان طبيعة الأصل يجب أن تؤخذ في الاعتبار عند تحديد النسبة الواجب تخصيصها له من اجمالي القيمة وقدرها ٠٠٠، ٥٠٠ ريال، فمثلاً لو أن أصول معينة معرضة لمخاطر أخطاء أعلى في هذه الحالة سنجد أن حدود الأهمية النسبية للخطأ فيها ستكون أضيق (أصغر) من تلك العناصر الأخرى المعرضة لمخاطرة أقل نسبياً.

وعادة ما يتم تحديد حدود الأهمية النسبية فقط بعد أن يتوفر للمراجع معلومات كافية عن العميل تسمح له بتقدير مخاطر الخطأ، وهذا يتطلب من المراجع القيام ببعض الواجبات: تحديد مستخدمي القوائم المالية، الفحص التحليلي من خلال مقارنة القوائم المالية للسنة الحالية مع تلك الخاصة بالسنوات السابقة وكذلك أوراق المراجعة لهذه الأعوام، الاتصال بمراجع آخر بشركة أو مكتب المراجعة، كالشريك المسئول عن المهمة. كل هذه الاجراءات غالباً ما تساعد على تحديد العناصر التي تتعرض لمخاطر أخطاء محتملة عالية، وبمجرد تحديد هذه العناصر فان الأهمية النسبية الشاملة للمراجعة تخصص بين هذه العناصر على أساس تلك العوامل المتعلقة بالمخاطرة النسبية لتحريف وتغيير القوائم، ودرجة الثقة الشاملة المرغوبة في نتائج المراجعة.

اجراءات تخطيط المراجعة:

Procedures Associated with the Planning phase of the Audit

يعد الفحص التحليلي التمهيدي من أكثر الأدوات المستخدمة بواسطة المراجع أهمية في تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة والهامة نسبياً، وقد عرفت نشرة معايير المراجعة رقم (٢٣) الفحص التحليلي بأنه دراسة ومقارنة العلاقات بين البيانات المسجلة، والبيانات يمكن أن تكون عبارة عن القيم المالية أو

الكميات المادية أو النسب أو المؤشرات والمعدلات. وهذا الفحص التحليلي قد يتم عن طريق:

- مقارنة المعلومات المالية للشركة بمعلومات قابلة للمقارنة عن فترات سابقة (تحليل أفقي).
- مقارنة المعلومات المالية للشركة بالنتائج المتوقعة أو المستهدفة (الموازنات).
- مقارنة المعلومات المالية للشركة بمتوسطات الصناعة أو النشاط الاقتصادي القابلة للمقارنة.
- دراسة علاقات عناصر البيانات المالية بالمعلومات غير المالية الملائمة.

ان الهدف الأساسي من الفحص التحليلي هو تحليل العلاقات بين بيانات القوائم المالية، والتعرف على تلك العلاقات التي يكون من المتوقع أن تخضع لنمط معقول ومعتدل، وخلال مرحلة تخطيط المراجعة فان المراجع يجب أن يكون حذراً - عندما لا تتطابق هذه العلاقات مع ما هو متوقع - من عناصر القوائم المالية المعرضة لمخاطر عالية متوقعة والتي تستحق عناية خاصة.

كما أن هذا الفحص التحليلي يمكن أن يكشف الاتجاهات العامة خلال عدة سنوات، كتدهور التدفقات النقدية وحسابات المدينين غير المحصلة والمخزون الراكد، وغير ذلك من أمور هامة للمراجع، ولو فرض أن القوائم المالية للعميل تعكس مركزه المالي بصحة فان مثل هذه الاتجاهات سوف تكشف عن الصعوبات المالية المحتملة أو عدم القدرة على وفاء العميل بالتزاماته، أو أن القوائم المالية - من ناحية أخرى - تتضمن بعض الأخطاء، وأيا ما كان الأمر يجب أن يفحص المراجع أي انحرافات جوهرية - عن ما هو متوقع - لوحظت أثناء مرحلة التخطيط، كما أنه يجب أن يخطط عمله - عادة - على أساس توسيع اختبارات المراجعة المتعلقة بهذه الأرصدة التي وجد بها هذه الانحرافات الجوهرية.

ولكي يكون الفحص التحليلي المبدئي أداة تخطيطية هامة فانه يجب أن يتم خلال السنة موضع المراجعة (على البيانات القبلية التي لم تراجع أو على بيانات تم مراجعتها في فترة سابقة)، كما أن الفحص التحليلي النهائي يمكن أن يؤدي عندما يعود المراجع لاستكمال العمل الميداني للمراجعة.

ومن المهم جداً قبل التعاقد على مهمة المراجعة زيارة المراجع لمنشأة العميل، فهذه الزيارة تكون مفيدة لتعريف المراجع بطبيعة نشاط العميل،

والظروف المادية للمخزون والمصانع والأثاث، كما أن الملاحظات التي تمت خلال هذه الزيارة ستكون مفيدة - أثناء اجراء الاختبارات الأساسية - لتنبيه المراجع ولفت نظره الى أشياء عديدة كالمخزون المتقادم والصيانة والاصلاحات الدورية أو الطارئة والأصول المستهلكة بالكامل.

كما أنه يتم عادة خلال مرحلة التخطيط فحص سجلات الأعوام الماضية للعميل، والتشاور مع المحاسبين الآخرين بشركة المحاسبة التابع لها المراجع المسئول والذين قد سبق تعاملهم مع نفس العميل في مجال خدمات الاستشارات الادارية أو الضرائب والمحاسبة. وبالطبع فان فحص سجلات العميل الماضية يجب أن يتضمن مقارنتها بقوائم سنوات أخرى وأوراق العمل - ان وجدت - وتقارير المراجعة السابقة.

واذا كانت مهمة المراجعة قد تمت في سنوات سابقة بواسطة مراجع آخر، فان المراجع يجب عليه في هذه الحالة ضرورة الحصول على اذن أو تصريح من العميل لفحص أوراق المراجعة للمراجع السابق والاطلاع عليها، وهذا الاتصال بالمراجع السابق - كما سبق وأوضحنا من قبل - تنظمه نشرة معايير المراجعة رقم (١٧)، ومما لا شك فيه فان فحص أوراق مراجعة المراجع السابق يكون على درجة هامة، كما أنه يمثل أحياناً ضرورة للمراجع الحالي للتعبير عن رأيه في القوائم المالية للسنة الحالية، فضلاً عن الحكم على اتساق وثبات تطبيق مبادىء المحاسبة المتعارف عليها في السنة الحالية والسنوات السابقة، فكما نعلم فان أدلة الاثبات المتعلقة بأرصدة الحسابات أول الفترة الحالية تم الحصول عليها في سنوات سابقة، ومن هنا فان المحاسب القانوني الذي يراجع القوائم المالية لشركة ما لأول مرة يجب عليه أن يحصل على أدلة الاثبات المتعلقة بصدق وعدالة عرض الأرصدة الافتتاحية (أول الفترة)، كالمخزون والمعدات والالتزامات المستحقة ورأس مال الأسهم والفائض المحتجز، الأمر الذي يمكن المراجع الحالي من تخفيض مجهود المراجعة - جزئياً - المتعلق بتحقيق هذه الحسابات وغيرها عن طريق فحص أوراق العمل للمراجع السابق.

وبالطبع فان المراجع السابق يجب أن يكون على استعداد لتقديم هذه المشورة، وان يقدم أوراق مراجعة معينة لفحص المراجع اللاحق، كأوراق المراجعة التي تعطي المراجع اللاحق معلومات عامة عن نشاط العميل، فضلاً عن

كافة المعلومات الهامة المتعلقة بالعميل كالعقد التأسيسي للشركة ولوائحها الداخلية ومذكرات التخطيط السابقة ومحاضر اجتماعات مجلس الادارة، المعلومات الأخرى التي يمكن الحصول عليها من تحليل أرصدة عناصر الميزانية المتداولة وغير المتداولة فضلاً عن ملخصات الفحص التحليلي للسنوات الماضية.

هذا وقد يقرر المراجع السابق لاسباب قوية (كأن يكون هناك قضايا سيفصل فيها قريباً) عدم السماح للمراجع اللاحق بالاطلاع على أوراق مراجعة معينة، وفي هذه الحالة فان على المراجع السابق أن يعطي للمراجع اللاحق تفسيراً مناسباً لهذه الظروف.

كما أن منطق وأسلوب عمل المراجعة يجب أن يناقش مع ادارة العميل أو مجلس الادارة أو لجنة المراجعة خلال مرحلة التخطيط للمراجعة، وهو ما يساعد على تفادي سوء الفهم والاستخدام غير الكفء للعاملين لدى العميل، كما أن القوائم المالية أثناء السنة الحالية يجب الاطلاع عليها للحصول على المعلومات التي قد تفيد في تخطيط المهمة، كما أنه يجب الاطلاع على نشرات المراجعة والمحاسبة لمعرفة مدى تأثيرها على نطاق المراجعة، كما أنه يجب على المراجع المسئول أو المشرف على المهمة تقدير عدد المساعدين المطلوبين لأداء المهمة، فضلاً عن تقدير عدد العاملين بمنشأة العميل المطلوبين لهذه المهمة. بعد كل هذه الخطوات فان المراجع يكون في وضع يمكنه من انهاء هذه الخطط مع العميل.

ويتم الحصول على المعلومات عن نشاط وتنظيم العميل من خلال خبرة المراجع بمنشأة العميل فضلاً عن المناقشة مع العاملين لديه، كما أنه يجب على المراجع أيضاً فحص أوراق المراجعة للسنوات السابقة، والاطلاع على ارشادات المراجعة في الأنشطة الاقتصادية المختلفة الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، والقوائم المالية لمنشآت أخرى في نفس المجال، والمراجع المتخصصة والدوريات، وذلك كله لتوسيع آفاق المراجع ومعرفته عن نشاط العميل.

برنامج المراجعة: ربط أهداف المراجعة بالاجراءات:

The Audit Program: Relating Audit Objective to Procedures

يمثل التحديد المقدم لاجراءات المراجعة جانباً هاماً من عملية تخطيط مهمة المراجعة، وهذا يأخذ شكل برنامج المراجعة (Audit Program) المكتوب، حيث

تحدد به اجراءات المراجعة اللازمة لعملية جمع أدلة الاثبات، كما أن هذا البرنـامج يساعد على ارشاد المساعدين، لأنه يوضح ـ بتفصيل معقول ـ كيفية تحقيق أهداف المراجعة، وبالطبع فان شكل برنامج المـراجعة وتفـاصيله سوف تختلف بـاختلاف درجة تعقيد مهمة المراجعة، على أية حال فان الشكل رقم (٣) يـوضح جـزءاً من بـرنامـج للمراجعـة المتعلق بمرحلة التخـطيط التمهيدي للمـراجعة، أمـا برنـامج المراجعة الكـامل والنهـائي المتعلق بكافـة أجزاء مهمـة المراجعـة فيتم اعداده بعـد الانتهاء من التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية، وبالطبع فان برنامـج المراجعـة لأية جزئية من مهمة المراجعة انمـا يشمل كـافة الاجـراءات الواجب اتبـاعها عنـد آداء هذه الجزئية، بما في ذلك فحص وتدقيق نظم الرقابة الداخلية شأنها شأن كل حساب يتأثر بهذه النظم.

	الاجراء	يتم آدائه بواسطة	ملاحظات
١ - ١	**١ ـ التعريف المبدئي** نسق مع الشريك المشرف والمدير المسئول عن اجراءات التعرف المبدئي على نشاط المنشأة والمناقشة المبدئية مع المديرين المسئولين، ناقش أية معلومات يمكن أن تتوافر لديهم نتيجة خبرتهم وتعاملهم مع هذا العميل، واذا كان من الضروري البدء في اختبارات المراجعة بشكل متزامن مع اداء هذا البرنامج فانه يجب تحديد مدى الدقة ودرجة الاعتماد بالتشاور مع الشريك المشرف والمدير المسئول.	المرزوقي	انظر المذكرة
١ - ٢	اقرأ ما يلي: أ ـ القوائم المالية للسنة السابقة وتقرير المراجعة المتعلق بها ب ـ التقرير التفسيري للسنة السابقة. ج ـ اية تقارير أخرى تكون قد أصدرت منذ آخر فحص لنا. د ـ .... هـ ـ	المرزوقي المرزوقي المرزوقي	

شكل رقم (٣): التخطيط التمهيدي في برنامج المراجعة

مذكرة التخطيط: The Planning Memorandum

بعد اتمام العمل المبدئي فان المراجع المسئول عن العمل الميداني يقوم عادة بتلخيص نتائج اجراءات التخطيط في شكل مكتوب، ويطلق عادة على هذا الملخص مذكرة تخطيط المراجعة (Audit Planning Memorandum)، والتي تشمل عدة أقسام تلخص التعرف المبدئي على نشاط العميل، المناقشات مع المديرين المسئولين بخصوص بعض الموضوعات الهامة، نتائج التقييم المبدئي لنظم

الرقابة الداخلية، تقدير الأهمية النسبية المبدئي، مدى الاعتماد على العاملين بمنشأة العميل، بما في ذلك المراجعين الداخليين، موازنة الوقت (Time Budget)، وتعيين مهمة كل عضو من أعضاء فريق المراجعة. على أية حال فان الشكل رقم (٤) التالي يعرض مذكرة التخطيط لمراجعة احدى الشركات الصناعية.

شركة السلام الصناعية

مذكرة التخطيط

شركة السلام هي شركة صناعية متخصصة، يملك ٦٠٪ من أسهمها أفراد سعوديين أما باقي الأسهم فيملكها غير سعوديين وتقوم الشركة على انتاج الجرارات الزراعية وماكينات رفع المياه، وتوزع الشركة انتاجها مباشرة الى جمهور المزارعين.

وفيما يلي ملخص الدخل خلال عدة سنوات (بالريال السعودي):

٣٠ جمادي الثاني	١٤ - ١	١٤ - ٢	١٤ - ٣	١٤ - ٤	١٤ - ٥
الايراد	٤ ٨٠٩ ٧٤٤	٤٥٥٨ ٠٨٣	٥١٢٦ ٧٩٦	١٢٦٩ ٨٤١	٦٦٠٠ ٩٤٥
المصروفات	٤ ٤٤٠ ٨٤١	٤ ٥١٧ ٠٨٢	٥ ٠٦٨ ٧٨٦	٥ ٦٩٠ ٧٣٢	٥ ٩٩٢ ٢٥٣
	٩٢ر٣٪	٩٩ر١٪	٩٨ر٩٪	٩٠ر٨٪	٩٠ر٨٪
صافي الدخل قبل الصرائب والزكاة	٣٦٨ ٩٠٣	٤١ ٠٠١	٥٨ ٠١٠	٥٧٩ ١٠٩	٦٠٨ ٦٩٢
الضرائب والزكاة	١٦٦ ٤٧٩	٨ ١٧٩	١٦ ٣٧٥	٢٤٠ ٦٠٣	٢٦٠ ٥٩٢
صافي الدخل	٢٠٢ ٤٢٤	٣٢ ٨٢٢	٤١ ١٣٥	٣٣٨ ٥٠٦	٣٤٨ ١٠٠
ربحية السهم العادي	٦٩ر١	١٩ر٠	٣٠ر٠	٣ر٠٥	٣ر١٧

وفي ٣٠ من جمادي الثاني - قبل بدء العمل الميداني في ٢٧ رجب - ناقش كل من صلاح البخيت (المدير المسئول) وخالد الهندي (المراجع المسئول) طريقة مراجعتنا، أما طريقة المراجعة الشاملة فقد ناقشها كل من محمد الصيخان (الشريك المشرف) وصلاح البخيت (مدير المهمة).

عناصر المراجعة الهامة:

يمثل المخزون عنصراً هاماً نظراً لتأثيره الهام على قائمة المركز المالي، كما أن تقدير الادارة لنسبة اتمام الانتاج تحت التشغيل وأثره على الدخل يعد امراً على جانب كبير من الأهمية، ويقوم العميل بجرد مخزونه في نهاية السنة، وسيقوم كل من المراجع حسنين علي ومحمد كمال بملاحظة هذا الجرد واجراء بعض الاختبارات على بعض عناصره، كما أنه سيتم فحص المخزون المتقادم.

عناصر المراجعة الأخرى:

بخصوص حسابات المدينين فانه سيتم تطبيق الاجراءات طبقاً للمعايير المتعارف عليها، بما في ذلك المصادقات والفحص المستندى وتحليل أعمار الديون. كما سيتم اختبار نسبة المبيعات الاجمالية الى المصروفات عند اختبار وفحص المبيعات والمدفوعات، كما سيتم اجراء الفحص التحليلي في نهاية السنة على تلك الحسابات الهامة للدخل.

موضوعات أخرى:

وتحتاج هذه المهمة الى حوالي ٣٠٠ ساعة والتي ستبدأ في ٢٧ رجب، وتنتهي في ٢٩ شعبان على وجه التقريب.

ويتكون فريق المراجعة كما يلي:

		الساعات
المسئول	خالد الهندي	١٩٠
مساعديه	حسنين علي ومحمد كمال	١٢٠
		٣١٠

كما أنه بالمناقشة مع العميل تم جدولة مهمة المراجعة بحيث ينتهي منها في موعد أقصاه ٢٩ شعبان وبحيث يقدم التقرير في ٥ رمضان.

وقد وافق العميل على اعداد أوراق العمل التي تبين:
- نسبة اتمام مخزون الانتاج تحت التشغيل.
- ضرائب الدخل والزكاة المستحقة.
- مستحقات آخر السنة.
- خطة مكافآت الادارة.

شكل رقم (٤): مذكرة التخطيط

الاشراف على مهمة المراجعة: Supervising the Audit

يشمل الاشراف توجيه المساعدين نحو تحقيق أهداف المراجعة، فكما لاحظنا من قبل فان المراجع يجب أن يقيم مهارته الفنية وامكانياته لاداء مهمة معينة من مهام المراجعة، وبالتالي فان المشرف على عملية المراجعة يكون مسئولاً - وبنفس الطريقة - عن التحقق من أن كل مهمة من مهام المراجعة قد أسندت الى

الشخص القادر على انجازها بكفاءة، أما عناصر الاشراف الأخرى فانها تشمل (١) ارشاد المساعدين، (٢) ابلاغهم بكافة المشاكل الهامة التي صادفت عملية المراجعة، (٣) فحص العمل المنتهي، (٤) وازالة ما قد ينشأ من اختلاف في وجهات النظر بين فريق المراجعة. ومما لا شك فيه أن مدى أو بالأحرى نطاق هذا الاشراف انما سيعتمد على مهارة وكفاءة فريق المراجعة فضلاً عن درجة تعقيد مهمة المراجعة.

ويتكون الهيكل التنظيمي لمكاتب وشركات المراجعة من الشركاء (Partners) والمديرين (Managers) والمراجعين المسئولين (Seniors or In-Charge Auditors) والمراجعين، ويخول الشريك أعلى مستوى من الصلاحيات (ومن ثم يتحمل المسئولية النهائية)، أما المستوى الثاني فانه يتمثل في المديرين والذين يتحملون مسئولية الاشراف على المراجعين المسئولين، أما المراجعون فانهم لا يتحملون أية مسئوليات اشرافية، وانما يشرف عليهم المراجع المسئول المعين لمهمة محددة، كما أن كثيراً ما يكون لدى شركات ومكاتب المراجعة شركاء ومديرين متخصصين في أنشطة أو مجالات معينة، وبالتالي فانه يكون بوسع هؤلاء الافراد الاجابة على أية أسئلة تتعلق بمراجعة العملاء في مجالات تخصصهم.

ويتضمن الاشراف التحليل اليومي لأداء الافراد الواقعين تحت الاشراف للتحقق من أن هذا الاداء قد حقق أهداف المراجعة الشاملة، ولعله من الأهمية بمكان أن تأخذ الاتصالات بين المشرف والمساعدين اتجاهين، فيرفع المساعدون أية مشاكل فنية تصادفهم الى المستويات الادارية الأعلى حتى يتم التصدي لها وحلها، وهذا يتفق مع معيار التشاور المتعلق برقابة جودة الاداء داخل شركة أو مكتب المراجعة، هذا من ناحية أما الأخرى فان أهداف المراجعة الشاملة ومقدار ما انجز منها يجب أن يحرص كل مشرف على تبليغه الى المستويات الادارية الدنيا (المراجعون)، كل هذا بالشكل الذي يجعل كل عضو بفريق المراجعة يشعر بأنه يلعب دوراً هاماً في اتمام مهمة المراجعة، فضلاً عن أن مثل هذه الاتصالات سوف تسمح لكافة اعضاء فريق المراجعة بمعرفة مقدار ما تم انجازه من أنشطة ومهام المراجعة.

كما أن حل ما قد ينشأ من اختلاف في وجهات النظر بين أعضاء فريق المراجعة يمثل أيضاً عنصراً أو هدفاً هاماً للاشراف، فقد يحدث أن عضو فريق

المراجعة - بعد التشاور المناسب - لا يوافق على ما وصل اليه المشرف من رأى أو استنتاج فيما يتعلق بقضية من قضايا المحاسبة والمراجعة الفنية، ومن ثم فان شركة المراجعة القانونية يجب أن تتبع الاجراءات التي تكفل تشجيع أعضاء فريق المراجعة على تدوين هذا الاختلاف في هذه الحالة، فبهذا الأسلوب يتم تشجيع المراجع على التفكير بشكل مستقل، وذلك كنوع من الأعداد والتدريب له للترقي الى مستويات ادارية أعلى، وحتى يكون قادراً على القيام بأعباء وصلاحيات هذه الترقية.

أوراق المراجعة: Audit Working Papers

أوراق المراجعة هي السجلات أو الملفات التي يحتفظ بها المراجع للادلال عن طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات المنفذة خلال عملية المراجعة، فهي تبين الاجراءات المتبعة واختبارات الالتزام بالسياسات والاختبارات الأساسية المؤداة، والمعلومات التي تم الحصول عليها، واستنتاجات المراجعة التي تمت بخصوص كل نظام فرعي وكل رصيد حساب ظاهر بالقوائم المالية، ولعل الهدف الأساسي من أوراق المراجعة هو مساعدة المراجع وترشيده عند ممارسة الفحص وتوفير أدلة الاثبات التي تدعم رأيه، ومن هنا فانه يكون من الأهمية بمكان ضرورة تخطيط شكل ومحتوى أوراق المراجعة في بداية المراجعة، فهذه الترتيبات ستؤدي الى استخدام أكثر فعالية لاعضاء فريق المراجعة في آداء المهمة، فضلاً عن العاملين لدى العميل الذين يساعدون في اعداد أوراق المراجعة.

وسوف نبدأ في هذا القسم بدراسة ارشادات اعداد أوراق المراجعة وربط اعدادها بمرحلة تخطيط المراجعة.

ارشادات اعداد أوراق المراجعة:

Guidelines for Audit Working Papers

لم تتضمن معايير المراجعة المتعارف عليها ارشادات محددة لاعداد أوراق المراجعة،وانما نصت هذه المعايير على أن شكل ومحتوي أوراق المراجعة يجب أن يتناسب مع احتياجات وظروف مهمة المراجعة، وفي الحقيقة فان الارشادات الموضحة في هذه المعايير قد جاءت عامة جداً لدرجة أنها تطبق على المهام المتعلقة بالخدمات الأخرى بخلاف المراجعة (كالضرائب والاستشارات الادارية والمحاسبة)

شأنها شأن خدمات المراجعة، وتشمل العوامل التي تحدد كمية ونوعية محتوى أوراق المراجعة المرغوبة لمهمة معينة كل من طبيعة تقرير المراجعة المتوقع، وطبيعة القوائم المالية والجداول والمعلومات الأخرى التي يعد عنها المراجع تقريره، فضلاً عن طبيعة سجلات العميل ونظم الرقابة الداخلية المعمول بها لديه، وحجم الاشراف المطلوب على مساعدي المراجع في مهمة معينة.

على أية حال فان معايير المراجعة قد حددت ستة ارشادات عامة تتعلق بتنظيم ومحتوي أوراق المراجعة:

١ - يجب أن تحتوي أوراق المراجعة معلومات كافية تبين أن القوائم المالية التي تم مراجعتها تتفق مع سجلات العميل.
٢ - يجب أن تنظم هذه الأوراق بحيث تبين أن المهمة قد خططت بشكل مناسب، وأن عمل المساعدين تم الاشراف عليه، طبقاً لأول معايير العمل الميداني.
٣ - يجب أن تبين هذه الأوراق أن نظام الرقابة الدخلية للعميل قد تم فحصه وتقييمه، طبقاً للمعيار الثاني من معايير العمل الميداني.
٤ - يجب أن توضح أوراق المراجعة اجراءات المراجعة المتبعة والاختبارات المؤداة للحصول على أدلة اثبات كافية وصالحة وبما يحقق المعيار الثالث من معايير العمل الميداني.
٥ - يجب أن يكون هناك دليلاً للاثبات على أن الأمور الشاذه وغير العادية التي أفصحت عنها اجراءات المراجعة قد حلت وعولجت بشكل مناسب.
٦ - يجب أيضاً أن توضح أوراق المراجعة أن الاستنتاجات التي انتهى اليها المراجع، والمتعلقة بالجوانب الهامة لمهمة المراجعة (كالتزام العميل بنظم الرقابة الداخلية، واتفاق القوائم المالية مع مبادىء المحاسبة المتعارف عليها) مدعمة بنتائج المراجعة.

محتويات أوراق المراجعة: Content of Audit Working Papers

تقسم أوراق المراجعة بصفة عامة الى قسمين رئيسيين: الملف الدائم والملف الجاري، ويتضمن الملف الدائم خلفية عن المنشأة فضلاً عن البيانات الأخرى والتي يكون لها فائدة مستمرة عند اجراء أي فحص أو مراجعة تالية، أما الملف

الجاري فانه يتضمن عادة تلك البيانات المتعلقة فقط بالسنة موضع الفحص الحالي.

الملف الدائم (The Permanent File) يخدم الملف الدائم عدة أغراض، فهذا الملف يتضمن بيانات تاريخية معينة عن الشركة التي يستفيد منها المراجع المستمر في مراجعة شركة العميل من سنة الى أخرى. والتي تعطي المراجع الجديد فكره مبدئية عن شركة العميل، كما أنه عندما يحل مراجع محل مراجع في آداء المهمة فان هذا الملف الدائم يساعد المراجع اللاحق في تخطيط المهمة، وأخيراً فان معظم سجلات هذا الملف الدائم لا تتغير - أو قد تتطلب تغييراً أو تحديثاً طفيفاً - من سنة الى أخرى، ومن ثم فان وضع هذه الأوراق في مكان واحد يسهل الرجوع إليه مما يخفض من ضرورة نسخ معلومات مكررة (لكنها ضرورية) سنة بعد أخرى.

وينشيء المراجع هذا الملف الدائم للعميل عند أول مهمة مراجعة له، وفي كل سنة يتم اضافة أو حذف أو تعديل بعض عناصره، وبصفة عامة فان محتويات هذا الملف تشمل ما يلي:

* عقد تأسيس الشركة اذا ما كان متاحاً.

* اللوائح الداخلية.

* الخرائط التنظيمية والبيانات الأخرى المتعلقة بنظم الرقابة الداخلية، كنماذج الاستقصاء، ووصف النظم الأخرى التي تهم المراجع، والملاحظات المتعلقة بنقاط الضعف والقوة بهذه النظم واجراءات الادارة التي اتخذت لتلاشي نقاط الضعف.

* الترتيبات أو الشروط المالية الدائمة للشركة كشروط القروض والسندات وترتيبات اصدار الأسهم.

* العقود مع مسئولي الشركة الكبار - كرئيس مجلس الادارة - فضلاً عن الاتفاقات والعقود الأخرى العامة، كعقود الايجار طويلة الأجل، وحقوق

اصـدار وبيع الأسهم، وخـطط المكافـآت، والعقود مـع العملاء والمـوردين، والتي لا زالت هامة وجوهرية.

* تحليلات أهم حسابات الميزانيـة والتي لها أهميـة مستمرة، كـأسهم رأس المال والفـائض المحتجز، والـديون طـويلة الأجل، والآلات والمعـدات، والأصول غير الملموسة، فمثل هـذه التحليلات تـوفر معلومـات هامـة جداً عن تـاريخ المنشأة، والتي يمكن أن تستخدم عند تخطيط أية مهمة تالية، وبالطبع فان مثل هذه التحليلات سوف يتطلب الأمر تحديثها سنوياً كي تظل معلومات جارية.

* نتائج الفحص التحليـلي، وهذه البيـانات تتضمن التغـيرات السنويـة في أهم النسب والمؤشرات المالية والتشغيلية، كنسبة الربح الاجمالي، ونسبة التـداول، ومعـدل العائـد على حقـوق المساهـين، وكما أوضحنـا من قبـل فـان دراسـة التقلبـات السنويـة في مثل هـذه النسب سيساعـد المراجـع عند تخـطيط مهمة المـراجعة، وذلـك بتحديـد العناصر التي تتـطلب عنايـة خاصـة عند مـراجعة القوائم المالية (تضمن بعض شركات المراجعة نتـائج هـذا النوع من التحليـل بالملف الجاري وليس الدائم).

* ملخصـات محاضر اجتـماعات مجلس الادارة، والتي تخـدم كدليـل اثبات دائم على أن عمليات العميل الهامة قد تم الموافقة عليها من قبل مجلس الادارة.

* تقـدير الـوقت اللازم لـمراجعة اجمـاليات القـوائم الماليـة، وتتمثل أهميـة هـذه التقديرات في أنها تساعد على جدولة المهمة، فضـلاً عن رقابـة مدى الانجـاز الذي تم (بما في ذلك الاشراف على عمل المساعدين).

الملف الجاري (The Current File): يشمل الملف الجـاري ـ كما أوضحنـا من قبـل ـ وصف الاجراءات المؤداة لمراجعة نـظم المحـاسبـة الفـرعيـة وأرصـدة الحسـابات للسنـة الحاليـة، بالاضـافة الى تعـديـلات وتسـويـات المـراجعـة لهـذه الحسابات، وبالطبع فان وضع مثل هذه الأوراق للمراجعة بالملف الجاري يساعـد على الاحتفاظ بأدلة الاثبات مكتوبة ومضمنه في مستندات يمكن الرجوع اليها عند الضرورة، وكما سيتضح في الفصول من ١٢ ـ ١٨ بهذا المرجع.

ويوضح الشكل رقم (٥) التالي جزءاً من الملف الجاري لأوراق المراجعة وعلاقتها ببعضها البعض، ومن هذا الشكل يتضح أن ما توصل اليه المراجع من نتائج تتدفق من الجداول المساعدة الى ميزان المراجعة المبدئي (قبل اعادة التبويب والتسويات الموصي بها) وبالطبع فان هذه الأوراق تتضمن سجلات المراجع الخاصة بكافة اجراءات جميع أدلة الاثبات المؤادة، والاختبارات التي أجريت ونتائج هذه الاختبارات، والاستنتاجات التي توصل اليها المراجع خلال المراجعة الحالية، ولكون هذه الأوراق تمثل الدليل الوحيد على أن معايير المراجعة المتعارف عليها قد اتبعت وأن الاستنتاجات التي تمت تتسق مع أدلة الاثبات المتاحة فانه يكون من الأهمية بمكان أن تكون هذه الأوراق مكتوبة بشكل واضح ومختصر، وأن تكون كاملة لتأكيد وتدعيم استنتاجات المراجعة التي تمت (كدرجة التزام العميل بنظم الرقابة الداخلية)، وأن توفر معلومات عن تلك الأمور الهامة المتعلقة بعرض القوائم المالية (مثل مدى مناسبة الافصاح)، وأن تكون مدعمة بالجداول والتفاصيل التي يمكن الرجوع إليها والتي تحقق تفهماً أكثر أثناء عملية الفحص والتحليل.

وطبقاً للمعيار الثالث من معايير العمل الميداني للمراجعة فانه يجب جمع أدلة الاثبات الكافية والصالحة بواسطة المراجع، والتي تدعم كل رصيد من ارصدة القوائم المالية الهامة، وازاء ذلك فان كل رصيد من هذه الارصدة الهامة (فضلاً عن النظام الذي ينتج عنه هذا الرصيد) بالقوائم المالية يجب أن يدعم بمجموعة من أوراق المراجعة الخاصة به، ولتسهيل مهمة الفحص والتحليل فان كل مجموعة من أوراق المراجعة يجب أن تعامل كوحدة وأن تبين ما يلي:

* أرصدة حسابات الأستاذ.
* قيود اعادة التبويب والتسوية الموصي بها.
* أهداف المراجعة المتعلقة بموضوع المراجعة (السابق مناقشتها في هذا الفصل).
* النظم والأرصدة الواجب مراجعتها والعينات المختارة.

* أدلة الاثبات التي جمعت لتأييد أو رفض المزاعم التي اختبرت.

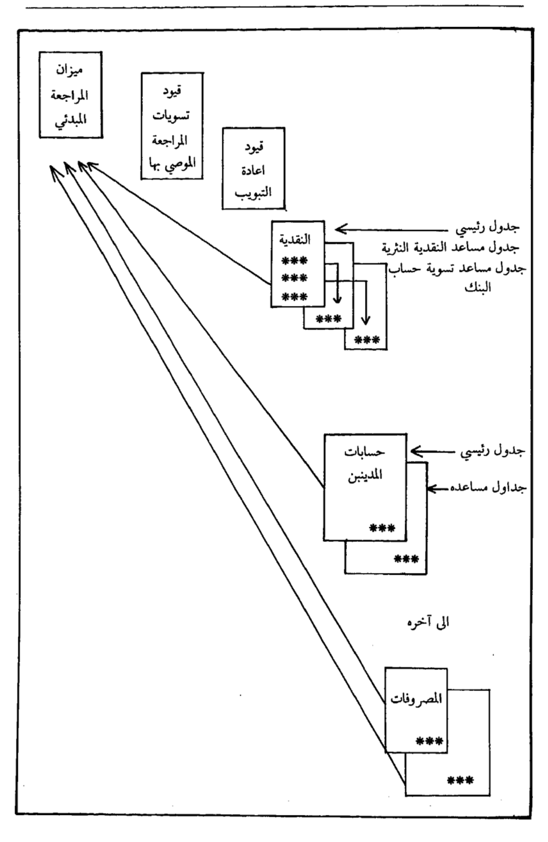
* الاستنتاجات التي تم التوصل اليها.

ونظراً لنظام القيد المزدوج المتبع في التسجيل فان حسابات القوائم المالية تكون ذات علاقات متداخلة، وبالتالي فان الخطأ في أحد الحسابات سيترتب عليه خطأ مقابلاً في حساب آخر، ولهذا فان كل مجموعة من أوراق المراجعة وما يتعلق بها من استنتاجات يجب أن تربط (توضح علاقاتها) بالمجموعات الأخرى التي تتداخل معها في العلاقات، وذلك لتمكين الفاحص من تحديد العناية المناسبة الواجب اعطائها لهذه المعلومات ذات العلاقة المتداخلة.

ويوضح شكل رقم (٥) أن ملف أوراق المراجعة الجاري يبوب عادة على النحو التالي:

ميزان المراجعة المبدئي (Working Trial Balance): والذي يتضمن أرصدة حسابات القوائم المالية قبل التسويات، شأنها شأن تسويات المراجعة الموصي بها، وقيود اعادة التبويب، هذا ويجب ربط كل حساب من حسابات ميزان المراجعة المبدئي بالجدول الرئيس المناسب بالمجموعات المختلفة لأوراق المراجعة.

قيود التسويات التي أوصى بها المراجع (Recommended Audit Adjusting Entries): وهي عبارة عن تلك القيود التي تحقق المراجع من ضرورة اجراء العميل لها حتى تتطابق وتتفق قوائمه المالية مع المبادىء المحاسبية المتعارف عليها، وعادة ما تؤثر هذه القيود بشكل جوهري على الدخل، كما أنها يجب أن تكتب بشكل دقيق ومختصر، وأن تتضمن التفسيرات المناسبة، وأن تربط بمجموعات أوراق المراجعة المناسبة.



شكل رقم (٥): جزء من الملف الجاري لأوراق المراجعة

قيود اعادة التبويب (Reclassifying Entries): على عكس قيود التسوية فان قيود اعادة التبويب تجري بأوراق المراجعة والقوائم المالية فقط، فلكونها لا تؤثر على الدخل فانه لا يكون هناك حاجة الى تسجيلها بحسابات الاستاذ بدفاتر الشركة، ومع هذا فان مثل هذه الاعادة للتبويب غالباً ما تكون مهمة وضرورية لتحقيق الأفصاح المناسب بالقوائم المالية، وبالطبع فان هذه القيود يجب أيضاً أن تربط بمجموعات أوراق المراجعة المناسبة.

أجزاء القوائم المالية (Financial Statements Segements): كما أوضحنا من قبل فان كل قسم أو جزء هام من القوائم المالية يجب أن يكون له مجموعة أوراق المراجعة الخاصة به، والتي تبين أدلة الاثبات التي تم جمعها والاستنتاجات التي تم الوصول اليها، وكأن كل مجموعة من أوراق المراجعة يجب أن تتضمن:

* جدول رئيسي يبين المعلومات المتعلقة بأرصدة الحساب قبل التسويات، شأنها شأن تسويات المراجعة الموصي بها وقيود اعادة التبويب، كما يبين أيضاً الرصيد النهائي للحساب، وبالطبع فان هذا الرصيد النهائي يجب أن يربط مباشرة بميزان المراجعة المبدئي.
* جداول مساعده تبين أدلة الاثبات التي تم جمعها والاستنتاجات التي تم الوصول اليها والمتعلقة بأرصدة الحسابات والنظم التي تنتج عنها، تلك الاستنتاجات التي تتعلق بمدى اتفاق افصاحات العميل مع المبادىء المحاسبية المتعارف عليها، فضلاً عن مدى التزامه بنظم الرقابة الداخلية المقررة.

وعادة ما تعد الجداول الرئيسية والمساعدة على أساس أقسام أو أجزاء القوائم المالية، أو بالأحرى على أساس مجموعات عناصر القوائم المالية (الأصول المتداوله، الأصول الثابتة، الالتزامات، حقوق الملكية، الايرادات، المصروفات)، ويوضح الشكل رقم (٦) التالي الجدول الرئيسي للنقدية (سيتم مناقشة عمل المراجعة الفعلي المتعلق بالنقدية في الفصل الرابع عشر، كما أنه سيوضح بالجداول المساعدة المتعلقة بها).

وقد يتضمن أيضاً الملف الجاري قسماً عاماً (General Section)، يشتمل على برنامج المراجعة، (وكما أوضحنا من قبل فان برنامج المراجعة يتضمن قائمة تفصيلية باجراءات المراجعة الواجب ادائها، وبالطبع فان نتائج هذا الاجراء يجب تضمينها في مستندات تتمثل في الجداول الرئيسية والمساعدة)، بالاضافة الى خطاب

اقرار الادارة، والمصادقات بأنواعها المختلفة، ومستندات أدلة الاثبات الأخرى. وعلى الرغم من أن كل شركة مراجعة تتبع أسلوباً معيناً وخاصاً بها في اعداد هذا الملف الجاري لأوراق المراجعة، الا أن هذه الأوراق يجب أن تتضمن بصفة عامة ما يلي:

* أرقام فهرسة تساعد على استخدام أوراق المراجعة بكفاءة بواسطة الفاحصين.

* أرقام ربط تبين كافة المعلومات الهامة ذات العلاقات المتداخلة التي توجد في مجموعات أوراق المراجعة الأخرى.

* معلومات تعريف (Heading) مثل اسم العميل وعنوان الورقة والتاريخ والفترة الزمنية التي تتعلق بها المعلومات التي تم مراجعتها.

* التوقيعات والحروف الأولى لمعدي أوراق المراجعة وذلك لتسهيل تحديد المراجع المسئول عن آداء العمل الميداني اذا ما عن للفاحص أية أسئلة تتعلق بأدلة الاثبات التي تم جمعها أو الاستنتاجات التي تم الوصول اليها.

* تواريخ تنفيذ خطوات المراجعة، شاملة العمل الميداني القبلي، والفحص المبدئي أو النهائي بواسطة مشرفي المراجعة.

* علامات المراجعة أو المفتاح (تفسير علامات المراجعة)... وعلامات المراجعة ليست الا رموزاً توضع على أوراق المراجعة لتفسير اجراءات جمع أدلة اثبات المراجعة، وقد تستخدم بعض شركات المراجعة علامات مراجعة معينة بشكل موحد خلال كافة اجراءات المراجعة وبواسطة كافة العاملين بها (كعلاقات تدل على الجمع والجمع الافقي والفحص المستندي... الخ)، في حين أن بعض الشركات قد لا تستخدم هذه السياسة، ومن ثم فان عليها ـ في هذه الحالة ـ أن تكتب المفتاح في كل ورقة مراجعة، كي تبين المقصود بعلامات المراجعة المستخدمة لفاحصي المراجعة.

وتعرض المعلومات المالية التي تم مراجعتها ـ والمتعلقة بأرصدة الحسابات ـ بصفة عامة بأحد الأشكال والصيغ التالية لأوراق المراجعة:

الشكل التحليلي (Analysis Format): ويستخدم عندما يكون المراجع محتاج الى كافة التفاصيل المتعلقة بعناصر المعادلة الأربعة، رصيد أول الفترة

والاضـافات والحسـومات ورصيـد آخر الفـترة، وكما يتضح من الشكل رقم (٧) التالي، كأن يستخدم المراجع أوراق مراجعة تحليلية لأوراق القبض وأوراق الـدفع والايرادات المستحقة والمصروفات المقدمـة وحسابـات الممتلكات والمعـدات ومجمع الاستهلاك والمصروفات المقدمة والأصول الأخرى والفـائض المحتجز وأسهم رأس المال.

الشكـل المختصر (Summary Format): والـذي يستخـدم عنـدمـا يقـرر المراجع أن تفاصيل الرصيد آخر المدة للحسابات أكثر أهمية من العنـاصر المرتبـطة بالتفاصيل التي أدت الى هذا الرصيد، ويوضح الشكـل رقم (٦) التالي (الجـدول الرئيسي للنقدية) مثالاً لهذا الشكل المختصر لأوراق المراجعة والذي يستخدم عادة بـالنسبة لأرصـدة النقديـة وحسابـات المدينـين وحسـابـات الـدائنـين وحسـابـات الايرادات والمصروفات.

ملكية أوراق المراجعة والاحتفاظ بها:

Ownership & Custody of Working Papers

تعد أوراق المراجعة ملكاً للمراجع أو بالأحرى ملكاً للشركة التي يعمـل بها المراجع، ومع هذا فان حقوق ملكية شركة المراجعة لأوراق المـراجعة تخضـع عادة لقيود واعتبارات وآداب وسلوك المهنة، فمثلاً عنـدما تكـون هذه الأوراق مـطلوبة كجزء مكمل لسجلات العميل فان المراجـع يجب عليه ـ طبقـاً للقاعـدة ٥٠١ من دليل قواعد وآداب المهنة ـ أن يوفر نسخاً من هذه الأوراق للعميل، كما أن معايير المراجعة قد حذرت ـ من جهة أخرى ـ من أن تحل أوراق المراجعة محل سجـلات العميل، أكثر من هذا فان القـاعدة رقم ٣٠١ من دليـل قواعـد وآداب المهنة قـد ركزت على سرية هذه الأوراق والمحافظة عليها.

م	رقم ورقة المراجعة	شركة السلام الصناعية
حسنين علي	المحاسب	النقدية
٢ - ١ - ٢ - ١٩	التاريخ	٣١ ديسمبر ١ - ١٩

	أوراق المراجعة	٣١/١٢/١ - ١٩ طبقاً للدفاتر	التسويات واعادة التبويب	النهائي
حساب جاري	ب ١٠	١٠٦١٦٣٢		
حساب الأجور	ب ٢٠	١٠٠٠٠٠		
حساب خاص	ب ٣٠	٣١٥٨٧٣١٦		
نقدية النثرية	ب ٤٠	٣٠٠٠٠		
اجمالي النقدية		٤٢٧٧٨٩٤٨		

شكل رقم (٦): الجدول الرئيسي للنقدية

رقم ورقة المراجعة	م ـ ١
شركة السلام الصناعية	
أوراق الدفع والفوائد المستحقة.	المحاسب: فريد علي
	التاريخ: ٢٢/١/٧ ـ ١٩
٣١/١٢/٦ ـ ١٩	

الرصيد ٣١/١٢/٦ ـ	قيمة القرض: السداد	قيمة القرض: الاقتراض	الرصيد ٣١/١٢/٥ـ	التاريخ: الاستحقاق	التاريخ: الاصدار	اسم البنك
-	١٠٠٠٠٠ ـ	-	١٠٠٠٠٠ ـ	٣١/١/٦ ـ	٣١/١٠/٥ ـ	البنك السعودي الامريكي
-	٢٠٠٠٠٠ ـ	-	٢٠٠٠٠٠ ـ	٣٠/٤/٦ ـ	٣١/١٢/٥ ـ	
-	٧٠٠٠٠ ـ	٧٠٠٠٠ ـ	-	٣١/٨/٦ ـ	٣٠/٤/٦ ـ	
١٠٠٠٠٠ ـ	-	١٥٠٠٠٠	-	٣١/١/٧ ـ	٣١/٨/٦ ـ	
١٥٠٠٠٠ ـ ٢	٣٧٠٠٠٠ ـ	٢٢٠٠٠٠ ـ	٣٠٠٠٠ ـ			بنك الرياض
-	٢٥٠٠٠ ـ	-	٢٥٠٠٠ ـ	٢٨/٢/٧ ـ	٣٠/١١/٥ ـ	
-	٧٥٠٠٠ ـ	٧٥٠٠٠ ـ	-	٣١/٥/٧ ـ	٢٨/٢/٦ ـ	
-	١٠٠٠٠ ـ	٧٠٠٠ ـ	٢٠٠٠ ـ			
١٥٠٠٠٠ ـ	٤٧٠٠٠٠ ـ	٢٩٥٠٠ ـ	٣٢٥٠٠٠ ـ	اجمالي		
الى م ـ ٢			الى م ـ ٢			

تم فحص اشعار البنك بالنسبة للمبالغ المستلمة ✓

تم فحص ورقة الدفع ومعدل الفائدة وقيمة القرض وتاريخ الاستحقاق ✗

تم فحص أوراق الدفع المسددة واشعار البنك بالسداد

تم مطابقة مصادقة البنك، ب ـ ٢ ـ ١ C

تم مطابقة مصادقة البنك، ب ـ ٣ ـ ١ ¢

طبقاً لأوراق مراجعة السنة السابقة Z

تم مراجعتها بدفتر يومية المدفوعات النقدية Ø

تم تدقيقها حسابياً. L

شكل رقم (٧): جدول تحليلي لأوراق الدفع

المستحق ٢١/١٢/٦ - ١٩		المدفوع	الفائدة المصروف ٦ - ١٩	المستحق ٣١/١٢/٥ - ١٩	معدل الفائدة ضمان القرض
-	٠٠	٢٠٠٠	٦٦٦٦٧	١٣٣٣٣٣	٨
-	٨٠	٥٣٣٢	٥٣٣٢٨٠	-	٨
	٨١	١٩٤٤	١٩٢٤٨١	-	٨, $\frac{1}{2}$
٤٢٥٠ ٠٠		-	٤٢٥٠٠٠	-	٨, $\frac{1}{2}$
٤٢٥٠ ٠٠	٦١	٩٢٥٧	١٢١٧٤٢٨	١٣٣٣٣٣	
-	٠٠	٥٠٠	٣٣٣٣٣	١٦٦٦٧	٨
-	٠	١٤٤٣	١٤٤٣٧٥	-	٨, $\frac{1}{2}$
-	٧٥	١٩٤٣	١٧٧٧٠٠	١٦٦٦٧	
٤٥٠ ٠٠	٢٦	١١٢٠١	١٣٩٠٣٦	١٥٠٠٠٠	
الى ص			إلى م - ٣	الى ص	

تابع شكل رقم (٧)

وحتى الآن فليس هناك قواعد واضحة وصريحة فيما يتعلق بالاحتفاظ بأوراق المراجعة، لكننا نجد أنه لتقرير سياسة مناسبة للاحتفاظ بالسجلات فان المراجع يجب أن يكون حذراً بخصوص المتطلبات القانونية لحفظ هذه الأوراق كقوانين الفحص الضريبي، والتي غالباً ما تتطلب الاحتفاظ بها ثلاثة أعوام في معظم الحالات، كما أن الارشادات العامة تتطلب من المراجع ضرورة الاحتفاظ بأوراق المراجعة فترة كافية لمقابلة احتياجات الشركة أو المكتب، وبصفة عامة فان شركات المراجعة يكون لديها سياسة معينة للاحتفاظ بأوراق المراجعة المدعمة للقوائم المالية فضلاً عن أوراق الملف الدائم، وبالطبع فان استخدام الوسائل الحديثة ـ كالميكروفيلم ـ قد سهلت الى حد كبير من حفظ سجلات وأوراق المراجعة، كما مكنت من حفظ السجلات والأوراق فترات طويلة كلما كان ذلك ضرورياً.

تخطيط واعداد أوراق المراجعة:

Planning & the Preparation of Working Papers

كما سبق وأوضحنا من قبل فانه يكون من الأفضل تعيين المراجع في وقت مبكر خلال السنة المالية للعميل، ذلك لأن هذا سوف يسمح باستيفاء أوراق المراجعة ومستنداتها بشكل أفضل، بمعنى أن المراجع سوف يستطيع ـ بهذا الشكل ـ أن يبدأ في اعداد ملف أوراق المراجعة الدائم كما أنه سوف يستمر في اعداده خلال مرحلة التخطيط للمراجعة، لأن هذا الملف يعد جزءاً من العمل المطلوب لتعريف المراجع بالعميل والنشاط الذي يمارسه، كما أن الفحص التحليلي يجب أن يبدأ أيضاً خلال مرحلة التخطيط للمراجعة، ثم تضمين نتائجه في مستندات تحفظ بالملف الدائم.

كما أن التعيين المبكر للمراجع سوف يسمح أيضاً باتخاذ قرار مبكر بخصوص مدى أو بالأحرى امكانية استخدام العاملين لدى العميل ـ كالمراجعين الداخليين ـ والاعتماد عليهم بواسطة المراجع الخارجي، فغالباً ما يستخدم العاملين لدى العميل في المساعدة في اعداد بعض أوراق المراجعة، والتي تتضمن التحليلات التفصيلية أو ملخصات حسابات الاستاذ العام، ويمكن بالطبع تضمين هذه الأوراق بالملف الجاري لأوراق المراجعة، كجزء من أدلة اثبات المراجعة ومما لا شك فيه أن استخدام العاملين لدى العميل في اعداد بعض أوراق المراجعة يكون من شأنه تخفيض الوقت المبذول بواسطة المراجع الخارجي في عملية

المراجعة، الأمر الذي سيؤدي بدوره الى تخفيض أتعاب المراجعة ومن ثم تحقيق قدر أكبر من الرضا للعميل.

الاعتماد على المراجعين الداخليين:

Reliance on the Work of Internal Auditors

بالاضافة الى المساعدة في اعداد أوراق المراجعة فان مراجعي العميل الداخليين قد يقومون بأداء اختبارات الالتزام بالسياسات والاختبارات الأساسية الضرورية للمراجع الخارجي، هذا وقد ناقشت نشرة معايير المراجعة رقم (٩) مدى اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجعين الداخليين. فكما سبق أن شرحنا في الفصل الأول فان هدف المراجعة الداخلية يختلف بشكل جوهري عن هدف المراجعة الحيادية، فالمراجع الداخلي يؤدي مجموعة من خدمات الضبط ذات المستوى العالي لخدمة الادارة العليا، بما في ذلك الدراسة والتقييم المستمر للرقابة الداخلية، فضلاً عن فحص وتحليل عمليات النشاط الاقتصادي للشركة لتحسين ورفع كفاءة واقتصاديات هذه العمليات، على أية حال فان تأثير وظيفة المراجعة الداخلية على نظام الرقابة الداخلية سوف نتناوله بشيء من التفصيل في الفصل السابع.

وعلى الرغم من أن العاملين في مجال المراجعة الداخلية للعميل قد ينالون استقلال تنظيمي كامل، الا أنهم لا زالوا مستخدمين لدى العميل، ولهذا فان المراجع الداخلي لا يتوفر له ذلك المستوى من الاستقلال المطلوب طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها كي يبدي رأياً مهنياً عن القوائم المالية، ومع هذا فان المراجع الداخلي - فيما يتعلق ببعض اجزاء أو مهام المراجعة - يكون لديه موضوعية وتدريب وخبرة ومهارة مناسبة لمساعدة المراجع الخارجي في عملية جمع أدلة الاثبات.

على أية حال فانه طبقاً لنشرة معايير المراجعة فان المراجع يجب أن يقيم الخصائص التالية لوظيفة المراجعة الداخلية للعميل لتقرير مدى الاعتماد على عملها:

* غرض وظيفة المراجعة الداخلية، فلو أن وظيفة المراجعة الداخلية تمثل - حقيقة - يد الادارة العليا في الضبط والرقابة فان المراجع الخارجي يكون

بمقدروه الاعتماد على العاملين بها أكثر مما لو كانت هذه الوظيفة تمثل جزءاً من قسم المحاسبة.

* كفاءة وجدارة العاملين في مجال المراجعة الداخلية، تلك الكفاءة التي يتم فحصها عن طريق تقييم مؤهلاتهم وخبرتهم السابقة وممارسات العميل المتعلقة باستخدامهم وتدريبهم والاشراف عليهم.

* موضوعية العاملين في مجال المراجعة الداخلية، ولتقييم هذه الموضوعية فان المراجع الحيادي يجب أن يحدد ويتحقق من المستوى التنظيمي الذي يرفع المراجعين الداخليين له تقاريرهم، وهذا قد يتم بالرجوع الى الخريطة التنظيمية للعميل ودراستها، فضلاً عن فحص توصيات المراجعين الداخليين في التقارير السابق اصدارها.

* أداء العاملين في مجال المراجعة الداخلية، فالمراجع الحيادي يجب أن يفحص - على أساس اختباري - أوراق العمل التي أعدهاالعاملين في مجال المراجعة الداخلية في الماضي، فضلاً عن دراسة وفحص عينات من أداء المراجعين الداخليين وتتبع المنطق المستخدم بواسطتهم في الوصول الى استنتاجاتهم.

ومن ثم فلو قرر المراجع الخارجي الاعتماد على عمل المراجعين الداخليين باطمئان وثقة فان أنشطة المراجع الحيادي يمكن أن تتأثر بطريقة من الطريقتين التاليتين أو بكلاهما:

* نظراً لأن من مسئوليات المراجع الداخلي دراسة وتقييم وتطوير نظام الرقابة الداخلية، فان استعانة المراجع الخارجي بخدمات المراجع الداخلي يؤدي الى تخفيض مدى اختبارات المراجعة وتبسيطها.

* قد يستخدم المراجع الحيادي بالفعل العاملين في مجال المراجعة الداخلية لأداء بعض اختبارات الالتزام بالسياسات أو الاختبارات الأساسية، وبالطبع فانه يجب أن نتذكر دائماً أنه على الرغم من أن المراجع الداخلي قد يؤدي الاختبارات الفعلية، الا أن المراجع الحيادي لا زال هو الشخص الوحيد المؤهل والقادر على اصدار الأحكام والتقديرات المتعلقة بمدى مناسبة نظام الرقابة الداخلية وصدق وعدالة عرض أرصدة القوائم المالية.

أسئلة وحالات ومشاكل

أولاً : الأسئلة

١ ـ ماذا يعني مصطلح **التخطيط** في معايير المراجعة المتعارف عليها؟
٢ ـ ماذا يعني مصطلح **الاشراف** في معايير المراجعة المتعارف عليها؟
٣ ـ ما عناصر مهمة المراجعة وفقاً لتسلسلها الزمني؟
٤ ـ هل يمكنك أن تشرح مفهوم الأهمية النسبية في مجال المراجعة؟ ولماذا يعد هذا المفهوم هاماً بالنسبة للمراجع خلال عملية تخطيط المراجعة؟
٥ ـ ما محتويات خطاب التعاقد؟ اشرح لماذا يعد هذا المتسند هاماً؟
٦ ـ ما أهمية الاتصال بين المراجع الحالي والمرجع السابق؟
٧ ـ ما الأشياء الأربعة التي يجب أن يفعلها المراجع كحد أدنى لتحديد ما اذا كان يجب عليه قبول التعامل مع عميل محتمل؟
٨ ـ ما المعايير التي وضعها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي لارشاد المحاسب القانوني لتقرير قبوله لعميل ما؟ ولماذا وضعت هذه المعايير؟
٩ ـ ما الخطوات التي قد يتخذها المراجع لتحديد المخاطر المرتفعة في عملية المراجعة؟ ولماذا يجب القيام بهذه الخطوات؟ ومتى يجب القيام بها؟
١٠ ـ ما أنواع المعلومات التي يتوقع المراجع أن يحصل عليها عند فحصه لعقدة تأسيس الشركة ولوائحها الداخلية؟ قارن بين الاجراءات المتبعة لفحص مثل هذه المستندات خلال السنة الأولى من مهمة المراجعة مع الاجراءات المتبعة في السنوات التالية لها؟
١١ ـ ما المقصود بمصطلح **الفحص التحليلي** في المراجعة الحيادية؟ وفي أي مراحل مهمة المراجعة يتم انجاز اجراءات الفحص التحليلي؟ وكيف تستخدم نتائج هذا الفحص في كل من مراحل مهمة المراجعة؟

١٢ ـ ما **برنامج المراجعة**؟ وما أغرضه؟ وما المرحلة (أو المراحل) التي يجب أن يتم خلالها كتابة هذا البرنامج؟

١٣ ـ لماذا يعتبر الاشراف على المساعدين بمثابة الدور الحيوي في مهمة المراجعة وما الأنشطة التي تتضمنها عملية الاشراف؟

١٤ ـ ما **أوراق المراجعة** ولماذا تعتبر هامة؟ ومن الذي يملكها؟ اشرح.

١٥ ـ ما الارشادات التي وضعها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي فيما يتعلق بتنظيم ومحتوى أوراق المراجعة؟ ناقش هذه الارشادات.

١٦ ـ ما معنى وغرض **علامات المراجعة**؟

١٧ ـ ما الفرق بين أوراق المراجعة **ذات الشكل التحليلي** وأوراق المراجعة **ذات الشكل المختصر**؟ وما الظروف التي تستخدم فيها كل منهما؟

١٨ ـ ما وظائف قسم المراجعة الداخلية؟ والى أي مدى يكون عمل هذا القسم:

(١) ممكن الاعتماد عليه؟

(٢) يمكن أن يستخدمه المراجع المستقل؟

ثانياً: الحالات

(١) طلب من أحد المحاسبين القانونيين أن يراجع القوائم المالية لشركة مساهمة لأول مرة. وقد تم استكمال جميع المناقشات الشفهية الأولية، والاستفسارات بين المحاسب القانوني والشركة وكذلك مع مراجعها السابق وجميع الأطراف الأخرى المعنية. ويقوم المحاسب القانوني الآن باعداد خطاب التعاقد.

المطلوب:

اذكر أهم العناصر التي يجب أن يتضمنها خطاب التعاقد في هذه الظروف، وما فوائد هذا الخطاب؟

(٢) يجب أن يحصل المراجع على مستوى معين من المعرفة عن المنشأة بحيث تتضمن هذه المعرفة الأحداث، والعمليات، والممارسات التي تسمح بتخطيط وانجاز الفحص وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها. فالالتزام بهذه المعايير من شأنه جعل القوائم المالية جديرة بالاعتماد عليها.

المطلوب:

أ ـ كيف تساعد درجة معرفة المراجع بالمنشأة ـ موضع المراجعة ـ في تخطيط وانجاز الفحص وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها؟

ب ـ ما التأكيدات التي تعطي للجمهور عندما يصرح المراجع بأن القوائم المالية «معروضة بصدق وعدالة. . . وفقاً للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها المطبقة على أساس ثابت».

(٣) هناك جزءاً هاماً في كل عملية فحص للقوائم المالية وهو اعداد أوراق المراجعة.

المطلوب:

أ ـ ناقش علاقة أوراق المراجعة بكل من معايير العمل الميداني.

ب ـ اعداد قائمة بالتعليقات، والتفسيرات، والملاحظات ـ التي يجب على عضو فريق المراجعة عملها ـ بالنسبة لتحليل أحد الحسابات لاعداد ورقة مراجعة تصلح كدليل اثبات في فحصه (لا داعي لتضمين هذه القائمة بوصف اجراءات المراجعة المطبقة على الحساب)

(٤) في منتصف صيف عام ١٤٠٩ هـ تم اسناد مسئولية مراجعة شركة «العليان» المساهمة اليك والتي تعتبر من عملاء مكتبكم على مدار ست سنوات. وقد قابلت الشريك المسئول عن المهمة ويدعي «سمير الرافعي» الذي نصحك بأن تكون مسئولاً عن عملية تخطيط واشراف العمل الميداني للمراجعة، وتنتهي السنة المالية للشركة في ٣٠ شوال من كل عام.

المطلوب:

ناقش مع العميل عملية الاعداد والتخطيط اللازم للمراجعة السنوية لشركة «العليان» قبل البدء في العمل الميداني للمراجعة، على أن تتضمن مناقشتك نوع ومصادر المعلومات اللازمة، والخطط المبدئية كالاستعانة بخدمات موظفي العميل.

ملحوظة: لا تكتب برنامجاً للمراجعة.

(٥) يعطي المراجع الحيادي المستقل اهتماماً جدياً ـ خلال عملية الفحص ـ لمفهوم الأهمية النسبية. ويعتبر هذا المفهوم ركناً أساسياً في عمل المراجع المستقل فضلاً عن أهميته في تخطيط واعداد وتعديل برامج المراجعة، كما أن هذا المفهوم يعد تطبيقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها خاصة معايير العمل الميداني ومعايير اعداد التقرير.

المطلوب:

أ ـ ما مفهوم **الأهمية النسبية** في مجال المراجعة الحيادية.

ب ـ اذكر بعض العلاقات والاعتبارات التي يستخدمها المراجع في الحكم على الأهمية النسبية.

جـ ـ حدد كيف يتأثر تخطيط وتنفيذ برنامج المراجعة بمفهوم الأهمية النسبية.

(٦) يعلم المراجع أن اجراءات الفحص التحليلي هي بمثابة اختبارات أساسية مفيدة إلى حد كبير في مراحل التخطيط المبدئي لعملية المراجعة.

المطلوب:

أ ـ اشرح لماذا تسمي اجراءات الفحص التحليلي بالاختبارات الأساسية.

ب ـ اشرح كيف أن اجراءات الفحص التحليلي قد تكون مفيدة للمراجع في مراحل التخطيط المبدئي لعملية المراجعة.

جـ ـ حدد اجراءات الفحص التحليلي التي من المحتمل أن يستخدمها المحاسب القانوني وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها.

(٧) تعتبر زيارة وتفقد المراجع منشآت العميل الجديد شيئاً ضرورياً.

المطلوب:

أ ـ اذكر خمسة أشياء على الأقل قد يلاحظها المحاسب القانوني خلال جولته في مصانع الشركة.

ب ـ ناقش كيفية استفادة المحاسب القانوني من هذه المشاهدات في تخطيط وأداء عملية المراجعة.

(٨) ترغب شركة الزامل في التعاقد مع المحاسب القانوني «صالح الراشد» لفحص قوائمها المالية السنوية. وعلى الرغم من أن شركة الزامل كانت راضية عن الخدمات التي قدمها مراجعها السابق «على العرف»، الا انها تعتقد بأن العمل الذي أنجزه «العرف» في المرجعة التفصيلية أكثر من اللازم فضلاً عن تدخله الزائد في الأعمال الروتينية العادية للشركة.

وقد طلب «صالح الراشد» من الشركة أن تبلغ «على العرف» بقرارها بشأن تغيير المراجعين، ولكن الشركة لم ترغب في تنفيذ هذا الطلب.

المطلوب:

أ - اذكر وناقش الخطوات التي يجب أن يتبعها «الراشد» قبل قبوله هذه المهمة.

ب - ما الاجراءات الاضافية التي يجب أن يجريها «الراشد» بخصوص هذه المهمة التي يقوم بها لأول مرة.

(٩) يعمل «حسين الفهيد» محاسباً قانونياً حيث يقوم بالتمهيد لعمل اختبارات الفحص التحليلي لشركة القصيم الصناعية خلال تخطيط مراحل عملية المراجعة عن عام ١٤٠٣ - ١٤٠٤ هـ. وقد لاحظ الفهيد خلال فحصه التغيرات التالية في علاقات السنوات الثلاث الماضية. (يمكنك أن تفترض بأن الفهيد مستمراً كمراجع على مدار السنوات من عام ١٤٠٠ الى ١٤٠٤ هـ).

* الانخفاض الحاد في معدل دوران المخزون على مدار السنوات الثلاث من ١٨٫٣ الى ١٤٫٢ مرة في السنة.

* أن متوسط فترة التحصيل من المدينين كان ٢٣ يوماً في عام ١٤٠١ هـ، وبالاعتماد على تحليل قوائم مالية دون تسوية فان الرقم المقارن كان ٢٨ يوماً في عام ١٤٠٤ هـ.

المطلوب:

اشرح ما الذي يعنيه كل تغير من هذه التغيرات بالنسبة للفهيد،

وكيف يمكنه أن يستخدم هذه التغيرات في تخطيط عملية الفحص في مراجعة عام ١٤٠٣/١٤٠٤ هـ.

(١٠) يعمل «كمال المطيري» محاسباً قانونياً وقد كلف بمهمة مراجعة فندق «السلمان» وهو أكبر فندق في القصيم. وتبلغ مساحة الأرض التي يشغلها هذا الفندق ٤٠ فداناً تقريباً تتضمن مسابح، وملاعب كرة مضرب، والجولف، وصالات رياضية أخرى. ويحتوي هذا الفندق على ٥٤٠ غرفة حيث يتم شغل ٨٠٪ منها في المتوسط.

ويتكون قسم المحاسبة في هذا الفندق من ١٥ عضواً يرأسهم «سمير العلوي» وهو مراجع داخلي وفقاً لوظيفته الرسمية، وتتمثل واجباته في الاشراف على شئون الفواتير، والمقبوضات والمدفوعات النقدية فضلاً عن تحليل الحسابات المشكوك في تحصيلها، ويقوم فريق المحاسبة الذي يرأسه «العلوي» بانجاز كافة الوظائف المتعلقة بمسك الدفاتر والتي تتضمن أساليب جيدة للرقابة الداخلية. ويعتبر هذا الفريق متعاون الى حد كبير كما أن لديهم الاستعداد على بذل ٢٠٠ ساعة عمل من وقتهم لمساعدة «كمال المطيري» في عملية المراجعة.

المطلوب:

أ - ناقش خصائص وظيفة المراجع الداخلي على ضوء معايير المراجعة المتعارف عليها.

ب - استناداً الى اجابتك للمطلوب (أ)، هل تتلائم وظيفة «العلوي» مع خصائص وظيفة المراجع الداخلي على ضوء معايير المراجعة المتعارف عليها؟

جـ - ما نوع عمل المراجعة الذي يمكن فيه «للمطيري» أن يستخدم «العلوي» وفريقه لانجازه؟ وما نوع العمل من المراجعة الذي لا يمكن أن يتم استخدامهم فيه؟

د - كيف يمكن اعادة توصيف واجبات «العلوي» - أن أمكن - حتى يمكن «للمطيري» أن يستعين به على نطاق أوسع؟ وما نوع عمل المراجعة الذي يمكن أن يؤديه «العلوي» وفريقه في هذه الحالة؟

(١١) بفرض انك المراجع المسئول عن مراجعة شركة الصيخان الصناعية للبلاستيك، وهي شركة صناعية كبرى في مجال منتجات البلاستيك، ويعمل «خالد خليفة» مساعداً لك في هذه المهمة وهو حديث التخرج من احدى الجامعات بدرجة ممتاز، وليس لديه أي خبرة في مجال المراجعة. وفيما يلي مجالات الفحص والمراجعة التي كلفته بها:

أ - حسابات المدينين، والمبيعات، ومخصص الديون المشكوك في تحصيلها.

ب - مخزون المواد الخام، ومخزون الانتاج تحت التشغيل، ومخزون الانتاج التام وتكلفه البضاعة المبيعة.

جـ - الالتزامات المحتملة.

ونظراً لانشغالك في استكمال مهمة أخرى، فقد سهي عليك عمل اللازم في تخطيط المراجعة وارشاد وتوجيه «خالد خليفة». ولشعورك بضيق الوقت فقد طلبت من خليفة أن يذهب الى غرفة حفظ الملفات والحصول على أوراق المراجعة الخاصة بالسنة السابقة واعداد خطة برنامج المراجعة بالاستعانة بهذه الأوراق. هذا وقد طلبت منه أيضاً اعداد أوراق مراجعة للسنة الحالية على ضوء أوراق المراجعة للسنة السابقة. ونظراً لأنك تابعت أوراق المراجعة للسنة الأخيرة ولم تجد أي مشاكل في مراجعتك، فانك تشعر بأن «خليفة» سيكون لديه الفهم الكامل عما يجب أن يفعله دون حاجة الى مزيد من مساعدتك.

المطلوب:

أ - ما المشاكل التي قد تترتب على تصرفاتك استناداً الى معايير المراجعة المتعارف عليها؟

ب - هل يجب على «خليفة» أن ينجز مراجعته لتلك المجالات المتعلقة بالقوائم المالية؟ ولماذا؟

جـ - اذكر الأهداف الستة للمراجعة والتي نوقشت في الفصل الأول. كيف يمكنك استخدام هذه الأهداف في اصدار تعليماتك لخليفة بشأن مراجعة:

(١) حسابات المدينين، والمبيعات، ومخصص الديون المشكوك فيها؟

(٢) مخزون المواد الخام، ومخزون الانتاج تحت التشغيل، ومخزون الانتاج التام، وتكلفة البضاعة المبيعة؟

(٣) الالتزامات المحتملة؟

ثالثاً: المشاكل

(١) فيما يلي مجموعة من العبارات تتعلق بتخطيط عملية المراجعة والفحص والمطلوب اختيار أفضل اجابة لكل عبارة.

أ - ان الترتيبات المبدئية التي يتم الاتفاق عليها بين المراجع والعميل يجب تخفيضها بالقدر الذي يسمح للمراجع أن يكتبها.
أفضل مكان لوضع هذه الترتيبات يكون:

١ - في صورة مذكورة توضع في الملف الدائم بأوراق المراجعة.

٢ - في خطاب التعاقد.

٣ - في خطاب اقرار الادارة.

٤ - في خطاب مصادقة ملحق بخطاب الاستعداد للخدمة.

ب - أي النقاط التالية تعتبر من الاجراءات الفعالة لرقابة وتخطيط عملية المراجعة والتي من شأنها أن تساعد في منع سوء الفهم وعدم الكفاءة عند استخدامها من قبل افراد المراجعة؟

١ - عمل عدة صور من مستندات العميل التي فحصها المراجع وذلك لتضمينها في أوراق المراجعة.

٢ - تزويد العميل بصور من برامج المراجعة التي تستخدم خلال عملية المراجعة.

٣ - التشاور مع العميل خلال جلسة تمهيدية لمناقشة أهداف المراجعة، والأتعاب، فترة المراجعة، ومعلومات أخرى.

٤ - اعداد وترحيل أي تسويات لازمة أو اعادة تبويب قيود معينة قبل اجراء الاقفال النهائي.

جـ ـ ما الخطوة الأولى في بداية مهمة المراجعة؟

١ ـ اعداد مسودة للقوائم المالية وتقرير المراجع.

٢ ـ القيام بجولة تفقدية لمنشآت العميل والاطلاع على السجلات.

٣ ـ دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

٤ ـ التشاور مع المراجع السابق فضلاً عن الاطلاع على ما انجزه من مراجعة وذلك قبل مناقشة ادارة العميل عن مهمة المراجعة.

د ـ ان مفهوم الأهمية النسبية يصبح **أقل** أهمية للمراجع في تحديد:

١ ـ العمليات التي يجب مراجعتها.

٢ ـ الحاجة الى الافصاح عن حقيقة أو عملية معينة.

٣ ـ نطاق برنامج المراجعة فيما يتعلق بحسابات مختلفة.

٤ ـ أثر المصالح المالية المباشرة للعميل على استقلال المحاسب القانوني.

هـ ـ ان المعيار الأول من معايير العمل الميداني يسلم بأن التعيين المبكر للمراجع الحيادي له مزايا عديدة للمراجع وللعميل، أقلها أهمية:

١ ـ قدرة المراجع على تخطيط عملية المراجعة بحيث يمكن انجازها بصورة نشطة وسريعة.

٢ ـ قدرة المراجع على انجاز عمل المراجعة في وقت أقل.

٣ ـ قدرة المراجع على التخطيط بصورة أفضل نتيجة الملاحظة المادية والمشاهدة للمخزون المادي.

٤ ـ قدرة المراجع على انجاز عملية الفحص بمزيد من الكفاءة مع اتمام عمله في تاريخ مبكر من بعد نهاية السنة.

و ـ طبقاً للمعيار الأول من معايير العمل الميداني فان مهمة المراجعة يجب أن تخطط تخطيطاً كافياً، كما يجب الاشراف على المساعدين ـ أن وجدوا ـ بصورة صحيحة. ان ذلك يعني بأن:

١ ـ التعيين المبكر للمراجع يحقق ميزة للمراجع والعميل.

٢ ـ اذا تم تعيين المراجع بعد جرد المخزون فان ذلك يتطلب الامتناع عن ابداء الرأى.

٤ ـ من الضروري انجاز الاجزاء الأساسية من الفحص قبل اقفال الدفاتر.

ز ـ يقوم أحد المراجعين بتخطيط مهمة المراجعة لعميل جديد. ويعتبر نشاط شركة العميل غير مألوف للمراجع. ما مصدر المعلومات الأكثر نفعاً للمراجع خلال مرحلة التخطيط المبدئي للحصول على خلفيةعامة لمشاكل المراجعة التي قد تواجهه؟

١ ـ دليل وخريطة الحسابات في سجلات العميل.

٢ ـ ارشادات مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي بشأن مراجعة هذا النشاط.

٣ ـ أوراق المراجعة الخاصة بالسنة السابقة لدى المراجع السابق.

٤ ـ آخر ما صدر من قوائم مالية سنوية وفترية للعميل.

ح ـ أي التصرفات التالية يجب أن يتخذها محاسب قانوني عندما يطلب منه فحص القوائم المالية لشركة بعد انتهاء عامها المالي؟

١ ـ أن يناقش مع العميل امكانية ابداء رأى سلبي نظراً لتأخر تاريخ مهمة المراجعة.

٢ ـ التأكد من ما اذا كانت الظروف المحيطة تسمح بعملية الفحص بصورة كافية وابداء رأى غير متحفظ.

٣ ـ ابلاغ العميل بالحاجة الى اصدار رأى متحفظ اذا كان الجرد الفعلي للمخزون قد تم بالفعل.

٤ ـ التأكد ما اذا كان من الممكن عمل دراسة وتقييم جيد لنظام الرقابة الداخلية بعد انجاز العمل الميداني.

ط ـ بعد عمل الترتيبات المبدئية لعملية المراجعة يجب أن يرسل المراجع للعميل خطاب التعاقد على المهمة. وعادة لا يتضمن هذا الخطاب:

١ ـ مسئولية المراجع تجاه اكتشاف الأخطاء والمخالفات.

٢ ـ تقدير الوقت الذي يجب أن يستغرقه فريق المراجعة في تأدية مهامهم.

٣ ـ فقرة تفيد بأن الخدمات الاستشارية التي يمكن تقديمها للادارة متاحة عند الطلب.

٤ ـ فقرة تفيد بأن اقرار المراجع للادارة سيتم اصداره متضمناً خلاصة التعليقات والاقتراحات كالاجراءات التي تستلزم اهتمام العميل.

ي ـ أي المهام التالية يمكن تفويضها لفريق المراجعة الداخلية للعميل؟

١ ـ اختيار حسابات المدينين الذين سترسل لهم مصادقات.

٢ ـ اعداد جداول الردود السالبة لاستقصاءات حسابات المدينين.

٣ ـ تقييم الرقابة الداخلية على حسابات المدينين والمبيعات.

٤ ـ تحديد مدى كفاية مخصص الدين المشكوك في تحصيلها.

(٢) فيما يلي عدد من الأسئلة المتعلقة بالاتصال بين المراجع السابق والمراجع الحالي والمطلوب أن تختار أفضل اجابة لكل سؤال.

أ ـ عندما يسند لمحاسب قانوني مهمة المراجعة لأول مرة، فيجب عليه أن يستفسر عن ذلك من المراجع السابق. يعد هذا الاجراء ضرورياً لأن المراجع السابق قد يكون قادراً على تزويد المراجع الحالي بمعلومات من شأنها أن تساعده في تحديد:

١ ـ ما اذا كان في استطاعته الاعتماد على عمل المراجع السابق.

٢ ـ ما اذا كانت الشركة تتبع سياسة تناوب المراجعين لديها.

٤ ـ ما اذا كان رأى المراجع السابق بشأن نظام الرقابة الداخلية للشركة مرضياً.

٤ ـ ما اذا كان يجب عليه قبول المهمة.

ب ـ قد يسعى محاسب قانوني الى تخفيض عبء مهمته في مراجعة عميل ما لأول مرة بالاطلاع على أوراق المراجعة الخاصة بالمراجع السابق، وعلى

ذلك فان المراجع السابق يجب أن يسمح للمراجع الحالي بالاطلاع على أوراق المراجعة فيما يتعلق بالأمور المحاسبية دائمة الأهمية مثل:

١ ـ تلك المتعلقة بمدى الاعتماد على عمل المتخصصين.

٢ ـ تلك المتعلقة بالأتعاب وطرق سدادها.

٣ ـ تحليل الأحداث غير المتوقعة.

٤ ـ الوقت المطلوب من الفريق لاتمام المهمة.

جـ ـ فيما يلي عدد من التحليلات الواردة في أوراق مراجعة المراجع السابق، أيا منها يعتبر أقل أهمية للمراجع الحالي؟

١ ـ تحليل حسابات العناصر غير الجارية بالميزانية العمومية.

٢ ـ تحليل حسابات العناصر الجارية بالميزانية العمومية.

٣ ـ تحليل الالتزامات المحتملة.

٤ ـ تحليل حسابات قائمة الدخل.

د ـ قبل الموافقة على مهمة مراجعة عميل ما أنهى خدمات المراجع السابق، فانه يجب على المراجع الحالي:

١ ـ الاتصال بالمراجع السابق دون الرجوع للعميل المتوقع للتعرف على الظروف التي أدت الى انهاء خدماته مع وعده بأن كافة المعلومات التي سيفصح عنها ستكون في طي الكتمان.

٢ ـ الموافقة على المهمة دون الاتصال بالمراجع السابق حيث يمكنه من خلال اجراءات المراجعة التحقق من السبب الذي ذكره العميل بشأن انهاء خدمات المراجع السابق.

٣ ـ عدم الاتصال بالمراجع السابق لأن ذلك يعرضه للمسآله بشأن انتهاك سرية العمل بين المراجع والعميل.

٤ ـ لفت نظر العميل بأهمية الاتصال بالمراجع السابق وتحديد موعد لهذا الاتصال.

(٣) فيما يلي عـدد من الأسئلة المتعلقة بمعنى واستخـدام أوراق المراجعـة، اختـار أفضل إجابة لكل سؤال:

أ ـ تستخـدم أوراق المراجعـة لتسجيل نتـائج اجـراءات جمع أدلـة الاثبات لدى المراجع:

١ ـ يجب أن تحفظ أوراق المـراجعة لـدى العميل حتى يمكنـه الـرجـوع اليها عند الحاجة.

٢ ـ تعتـبر أوراق المراجعـة بمثابـة الدعم الأسـاسي للقوائم المـالية محـل الفحص.

٣ ـ تعتبر أوراق المراجعة كبديل عن السجلات المحاسبية للعميل.

٤ ـ يجب تصميم أوراق المـراجعـة بحيث تستـوفى ظـروف وحـاجـات المراجع لكل مهمة يقوم بها.

ب ـ عـلى الرغم من أن كميـة، ونوع، ومحتـوى أوراق المـراجعـة سيختلف باختلاف الظروف الا أنها بصفة عامة تتضمن:

١ ـ صور من سجلات العميل التي فحصها المراجع خلال تأديته لمهمة المراجعة

٢ ـ تقييم الشريك المسئول عن المراجعة لكفاءة وصلاحية مساعديه من فريق المراجعة.

٣ ـ تعليقات المراجع بخصوص كفاءة وصلاحية أفراد ادارة العميل.

٤ ـ اجـراءات المراجعـة المتبعـة وكـذلـك الاختبـارات المتسخـدمـة في الحصول على أدلة الاثبات.

جـ ـ أي النقاط التالية تظهر في ـ أو تتضمنها ـ أوراق المراجعة بصفة عامة؟

١ ـ الاجـراءات التي استخدمهـا المراجـع للتحقق من الحـالـة المـاليـة الشخصية لكل من أعضاء مجلس ادارة العميل.

٢ ـ التحليل الذي يتم تصميمه لكي يكون جزءاً من ـ أو بديـلاً عن ـ السجلات المحاسبية للعميل.

٣ ـ مقتطفات من اللوائح الرسمية المعلنة والتي تدعم المبادىء المحاسبية المتعارف عليها المستخدمة في اعداد القوائم المالية.

٤ ـ أسلوب معالجة المسائل غير العادية أو الاستثناءات المفصح عنها التي اكتشفها المراجع خلال تأدية مهمته.

د ـ أي العناصر التالية يقلل من مقدار التفاصيل الواردة في ميزان المراجعة المبدئي الذي يعده المراجع، والذي يتم فيه تلخيص عمليات متشابهة؟

١ ـ كشف تحليل الحساب.

٢ ـ الجداول المساعدة.

٣ ـ حسابات الرقابة في دفتر الاستاذ العام.

٤ ـ الجداول الرئيسية.

هـ ـ يجب أن يتضمن الملف الدائم بأوراق المراجعة بصفة عامة:

١ ـ تقرير الوقت والأتعاب.

٢ ـ اسماء وعناوين جميع أفراد فريق المراجعة المشترك في المهمة.

٣ ـ نسخة من المصادقات الرئيسية للعملاء.

٤ ـ نسخة من خطاب التعاقد.

و ـ أي العوامل التالية لا يؤثر في حكم المراجع الحيادي على كمية ونوع محتوى أوراق المراجعة؟

١ ـ التوقيت وعدد الأشخاص الذين يجب تعيينهم للمهمة.

٢ ـ طبيعة القوائم المالية، والجداول أو المعلومات الأخرى التي يقوم المراجع بالتقرير عنها.

٣ ـ الحاجة الى الاشراف على المهمة.

٤ ـ طبيعة تقرير المراجع.

ز ـ ما الحد الأدنى للفترة الزمنية لاحتفاظ المحاسب القانوني بأوراق المراجعة؟

١ ـ هي تلك الفترة التي يستمر خلالها المراجع في مراجعة التقارير المالية لنفس العميل.

٢ ـ هي الفترة التي تظل فيها العلاقة موجودة بين المراجع والعميل.

٣ ـ هي تلك المدة القانونية التي قد يتخذ خلالها أي تصرف قانوني ضد المحاسب القانوني.

٤ ـ هي الفترة التي يمارس فيها المحاسب القانوني مهنته.

ح ـ تعتبر أوراق المراجعة بصفة أساسية:

١ ـ سجلا مملوكا للعميل ويتضمن النتائج التي توصل اليها المراجعون الذين قاموا بانجاز مهام المراجعة.

٢ ـ دليل اثبات مدعم للقوائم المالية.

٣ ـ أداة تدعم ما يقره المراجع بما يتفق ومعايير المراجعة المتعارف عليها.

٤ ـ سجلا يجب استخدامه كأساس لمهمة المراجعة الخاصة بالسنة القادمة.

ط ـ فيما يتعلق بمعيار العناية المهنية الواجبة بخصوص أوراق المراجعة، يجب أن تكون أوراق المراجعة:

١ ـ دقيقة ومحكمة ومرتبطة وأن تتضمن كل من الملف الدائم والملف الجاري.

٢ ـ كافية في محتوياتها وذلك لتدعيم تقرير المراجع وأن تتضمن خطاب التعاقد طبقاً لمعايير المراجعة.

٣ ـ محددة الملكية وفقاً للقوانين التشريعية للبلد التي يمارس فيها المراجع مهنته.

٤ ـ معدة بواسطة المراجعين المساعدين وتحت مسئوليتهم والذين يتم مراجعة أعمالهم من قبل المراجعين المسئولين أو المديرين أو الشركاء.

ي ـ ان الهدف الأساسي من أوراق المراجعة:

١ ـ مساعدة المراجع على تخطيط عمله بصورة ملائمة.

٢ ـ استخدامها عند مراجعة الأعوام التالية.

٣ ـ تدعيم المفاهيم الأساسية التي تم على ضوئها اعداد القوائم المالية.

٤ ـ تدعيم رأى المراجع.

(٤) فيما يلي عدد من الأسئلة المتعلقة بمعنى واستخدام برنامج المراجعة، اختار أفضل اجابة لكل سؤال:

أ ـ ما الأسلوب الرئيسي الذي يستخدمه المراجع في الاشراف على خطوات المراجعة والتعرف على مدى تقدم سير العمل فيها؟

١ ـ ملخص الوقت والأتعاب.

٢ ـ خطاب التعاقد.

٣ ـ خريطة تبين مدى التقدم في انجاز العمل.

٤ ـ برنامج المراجعة.

ب ـ ان برنامج المراجعة يعطي برهاناً:

١ ـ على أنه تم الحصول على أدلة اثبات تتوفر فيها الكفاية والصلاحية.

٢ ـ على سلامة خطة أداء مهمة المراجعة.

٣ ـ على الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها.

٤ ـ على كفاية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

جـ ـ يجب اعداد البرنامج المتكامل للمراجعة:

١ ـ قبل أن تبدأ بالفعل عملية المراجعة.

٢ ـ بعد تقييم المراجع لنظام الرقابة الداخلية الموجود.

٣ ـ بعد الاطلاع على السجلات والاجراءات المحاسبية للعميل.

٤ ـ عندما يتم اعداد خطاب التعاقد.

د ـ أي العناصر التالية يشير الى جدولة ورقابة مهمة المراجعة؟
١ ـ مقارنة الوقت المقدر مع الوقت الفعلي للآداء في برنامج المراجعة.
٢ ـ انجاز عملية المراجعة فقط بعد اقفال دفاتر الفترة محل الفحص.
٣ ـ كتابة فقرة موجزة في أوراق المراجعة تبين أثر نتائج المراجعة على تقرير المراجع.
٤ ـ النص في خطاب التعاقد على الحد الأقصى والحد الأدنى لأتعاب المراجعة.

(٥) تتعلق الأسئلة التالية باجراءات الفحص التحليلي في المراجعة، اختر أفضل اجابة لكل سؤال.

أ ـ ان التقلبات الجوهرية غير المتوقعة التي اكتشفها المراجع خلال الفحص، عادة ما تستلزم:
١ ـ تقرير متحفظ بعدم ثبات العميل في تطبيق المبادىء المحاسبية.
٢ ـ فحص نظام الرقابة الداخلية.
٣ ـ كتابة ملحوظة في اقرار المراجع للادارة.
٤ ـ فحص خاص يقوم به المراجع.

ب ـ أي العناصر التالية **لا يدخل** ضمن اجراءات الفحص التحليلي:
١ ـ دراسة المعلومات المالية على ضوء المعلومات المناسبة غير المالية.
٢ ـ مقارنة المعلومات المالية بمثيلتها من معلومات تتعلق بنفس الصناعة التي يعمل فيها المشروع.
٣ ـ مطابقة قيمة المدفوعات الكبيرة المسجلة بالدفاتر بالفواتير المناسبة.
٤ ـ مقارنة المعلومات المالية مع الخطة.

(٦) ناقش المعلومات المتوقع وجودها في الملف الدائم بأوراق المراجعة. وما المعلومات المناسبة للمراجعة المتوقع وجودها في المستندات التالية بالملف الدائم؟

أ ـ محاضر مجلس الادارة وجلسات لجنة المراجعة.

ب ـ عقد تأسيس الشركة ولوئحها الداخلية.

جـ ـ الخرائط التنظيمية.

د ـ الاتفاقات التمويلية الدائمة مثل اتفاقيات القرض برهن، وعقود اصدار السندات، واتفاقيات اصدار الأسهم.

هـ ـ عقود العمل الخاصة بكبار الموظفين.

و ـ موازنة الوقت الخاصة بالسنة السابقة.

الفصل السادس

أدلة اثبات المراجعة

AUDIT EVIDENCE

عـرفنا المـراجعة ـ بـالفصل الأول ـ بـأنها العملية المنهجيـة والنظاميـة لجمع وتقييم أدلة الاثبات المتعلقـة بالنتـائج والمـزاعم الاقتصاديـة، التي تصاغ عـادة في مجموعة من القوائم المالية، ومن ثم فان هذا الفصل سوف يناقش عملية جمع هذه الأدلة والقرائن، وتتكون أدلة الاثبـات من البيانـات المحاسبيـة الأساسيـة، فضلاً عن كل معلومات الاثبات الأخرى المتاحة للمـراجع، وسـوف نقسم مناقشـة أدلة الاثبات الى الموضوعات التالية:

١ ـ طبيعة أدلة الاثبات.
٢ ـ تحديد أهداف المراجعة.
٣ ـ أدلة الاثبات واجراءات جمعها.
٤ ـ توقيت اختبارات المراجعة.

طبيعة أدلة الاثبات — The Nature of Evidence

أدلة الاثبات هي كل ما من شأنه أن يؤثـر على حكم وتقـدير المـراجع فيـما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومـات ماليـة للحقيقة الاقتصـادية، فمعـظم جهد المراجع الذي يبذل في تكوين رأيه عن القوائم المالية انما يتمثل في جمع وتقييم أدلة وقرائن المراجعة، أي أن المراجع الحيادي يجب عليه جمع تلك الأدلة التي تساعـده عـلى الحكم على مـا إذا كانت القـوائم المـاليـة قـد تم إعـدادهـا طبقـاً للمبـادىء المحاسبية المتعارف عليها، ولإصدار هذه الأحكام والتقديـرات فان عـلى المراجـع الخـارجي أن يحقق ويستوفي المعيـار الثالث من معـايـير العمـل الميـداني، والـذي يتطلب:

«جمع أدلة الاثبات الكافية والصالحة من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات التي تمثل أساساً معقولاً ومناسباً لتكوين الرأي بخصوص القوائم المالية موضع الفحص».

وبالطبع فاننا نلاحظ من هذه النشرة لمعايير المراجعة أن أدلة الاثبات يجب أن تتصف بالكفاية (Sufficiency) والصلاحية (Competency)، كما نلاحظ أيضاً أن اجراءات جمع أدلة الاثبات إنما تشمل الفحص والملاحظة والاستعلام أو الاستفسارات والمصادقات، وأخيراً فان النشرة قد أوضحت أن هذه الأدلة تمثل أساساً معقولاً ومناسباً لتكوين رأي المراجع.

ويمكن بصفة عامة تقسيم أدلة الاثبات التي تدعم وتؤكد القوائم المالية إلى قسمين رئيسيين: (١) البيانات المحاسبية الأساسية، (٢) كل معلومات الاثبات الأخرى. وتشمل البيانات المحاسبية الأساسية كافة بيانات دفاتر اليومية ودفاتر الأستاذ العام والمساعد وكل السجلات الرسمية المختلفة للعميل (كأوراق العمل التي تبين تخصيص التكاليف ومذكرات تسويات حسابات البنك). فكل هذه السجلات تدعم مباشرة القوائم المالية فضلاً عن أنها تمثل جانباً هاماً من أدلة اثبات، ومع هذا فإن هذه البيانات المالية لا تمثل - في حد ذاتها - تدعيم كاف للقوائم المالية، التي يجب أن تدعم أكثر بواسطة أدلة اثبات أخرى، يتم جمعها والحصول عليها من خلال تطبيق اجراءات المراجعة، والتي تتمثل في المستندات الأساسية مثل الشيكات والفواتير والعقود والمصادقات وأية مستندات أخرى مكتوبة، كما أنها تشتمل أيضاً المعلومات التي يمكن الحصول عليها من خلال ما يقوم به المراجع من استفسارات أو استعلامات وملاحظات وفحص مادي أو عملي وأساليب فحص تحليلية أخرى، ومما لا شك فيه أن مثل هذه الأدلة للاثبات سوف تسمح أو تمكن المراجع من الوصول إلى رأي فعال عن المعلومات المحاسبية (المسجلة).

ويختبر أو يتحقق المراجع - بصفة عامة - من المعلومات المحاسبية عن طريق التحليل والتدقيق، وتتبع الاجراءات المعمول بها في عملية المحاسبة واعادة جمع ومراجعة العمليات الحسابية، ومطابقة القيم المسجلة في الدفاتر بقيم أخرى (حيادية) تم الحصول عليها من خارج المجموعة الدفترية. أما الاختبار والتحقق من معلومات الاثبات الأخرى فيتم من خلال الفحص المستندي والفحص أو

الجرد المادي والعملي لموجودات المنشأة، وملاحظات اجراءات التشغيل، والاستفسار من الأشخاص المسئولين، والمصادقات التي يحصل عليها المراجع من أشخاص خارج المنشأة (ومن ثم فهي حيادية).

ويحصل المراجع على أدلة الاثبات من خلال اختبارات المراجعة، والتي تشمل اختبارات وفحص نظم الرقابة الداخلية (اختبارات مدى اتباع والالتزام بالسياسات المقررة (Compliance Tests)، واختبارات أرصدة القوائم المالية (الاختبارات الأساسية (Substantive Tests)، تلك الاختبارات التي ستكون موضع اهتمامنا خلال هذا الفصل فضلاً عن بقية هذا المرجع.

كفاية الأدلة Sufficiency of Evidence

تتعلق الكفاية ـ بصفة عامة ـ بمقدار أو حجم أدلة الاثبات الضروري لتدعيم رأي المراجع، ولكون المراجعة المالية تعتمد أساساً على الاختبارات (أو العينات) للبيانات الناتجة عن النظم المختلفة والأرصدة الظاهرة بالقوائم المالية، فان السؤال الذي يطرح نفسه في هذا الصدد والمتعلق بكفاية أدلة الاثبات هو: ما المقدار الكافي من أدلة الاثبات؟ وما هو حجم العينة الكافي لتدعيم رأي المراجع بشكل ملائم؟

وللأسف فان معايير المراجعة لم توفر ارشادات قاطعة ومحددة للحكم على كفاية أدلة الاثبات، وانما على العكس فان قرار حجم العينة يعتمد الى حد كبير على تقدير المراجع، بعد دراسة الظروف والحقائق المحيطة بعملية المراجعة، وبصفة عامة فانه يجب على المراجع دراسة العوامل التالية لتمكينه من إجراء هذا الحكم وذلك التقدير:

. طبيعة العنصر موضع الفحص.

* جوهرية أو بالأحرى الأهمية النسبية للأخطاء والمخالفات المحتملة المتعلقة بالعنصر موضع الفحص.
* درجة المخاطرة النسبية المرتبطة بالعنصر موضع الفحص.
* نوعية وصلاحية أدلة الاثبات المتاحة للمراجعة.

وعلى الرغم من أن معايير المراجعة لم تتطلب ضرورة استخدام طرق وأساليب العينات الاحصائية في تحديد حجم العينات أو الاختبارات، إلا أن المعرفة

الاحصائية قد وفرت لنا التحديد الكمي لهذه العينات عند استخدام هذه الأساليب للمعاينة، وحتى عندما لا تستخدم هذه الأساليب للمعاينة فان المراجع يجب أن يأخذ في اعتباره درجة الثقة ومستوى الدقة المطلوبة وتشتت المجتمع المختارة منه العينة، فضلاً عن حجم هذا المجتمع.

وعلى أية حال فانه سوف نناقش كل هذه الموضوعات في الفصل العاشر والحادي عشر من هذا المرجع.

وبالطبع فان عملية سحب ومراجعة عينة المجتمع غالباً ما تكون مكلفة جداً، فهي تتطلب وقتاً وجهداً جوهرياً من جانب المراجع والعاملين بالمنشأة - موضع المراجعة - الذين يساعدون المراجع، ولهذا فان المراجع غالباً ما يعتمد على معيار التكلفة والمنفعة عند جمع أدلة الاثبات، وبحيث لا تزيد تكاليف أدلة اثبات المراجعة بحال من الأحوال عن منافعها المتوقعة، ولأن المراجع يعمل في بيئة تنافسية جداً كما اتضح لنا من الفصل الأول، فان المراجع غالباً ما يستخدم اجراءات مراجعة أقل تكلفة للحصول على أدلة اثبات مقنعة بدلاً من اجراءات مراجعة أكثر تكلفة يمكن أن تكون مطلوبة للحصول على أدلة اثبات مقنعة تماماً، فالاعتماد على أحجام كبيرة لعينات المراجعة ممكن أن يؤدي إلى عدم كفاية المهمة وزيادة اتعابها، مما قد ينتج عنه خسارة العملاء، هذا من ناحية أما الأخرى فان هناك أيضاً تكاليف ترتبط بعدم كفاية أدلة الاثبات، فرأي المراجع بناء على أدلة غير كافية قد يعد إهمالاً في ممارسة مهمته، الأمر الذي قد يعرضه للمساءلة القانونية، ومن ثم فاننا قد نصل إلى قناعة بأن كفاية الأدلة إنما يعني «الحصول على حجم أدلة يحقق تدعيم كاف وملائم لرأي المراجع دون إسراف في التكاليف أو تعرض لمشاكل قانونية».

صلاحية الأدلة **Competency of Audit Evidence**

لكي تتحقق صلاحية وجدارة دليل الاثبات فانه يجب أن يكون الدليل فعال (Valid) وملائم (Relevant)، ويُقصد بالفعالية - هنا - تلك النوعية الجيدة من الأدلة التي يمكن الاعتماد عليها في استنتاج رأي منطقي، والتي قد تتكون من العناصر الطبيعية القابلة للملاحظة (Natural or Observable Objets)، والتي يراها ويلمسها المراجع، مثال ذلك ملاحظة ومشاهدة المراجع للمخزون المادي

والمصانع والمعدات للعميل، فتلك الملاحظة تؤكد وجودها الفعلي كما أن أدلة الاثبات قد يتم انشائها، مثال ذلك المصادقات المتعلقة بحسابات المدينين أو الدائنين أو أنواع معينة من المخزون، والتي تمثل أدلة اثبات يتم إنشائها بواسطة المراجع، وأخيراً فان دليل الاثبات يمكن أن يحدد منطقياً أو رياضياً، فأدلة الاثبات التي تشتق منطقياً تشمل ـ على سبيل المثال ـ تحديد الاستنتاجات المتعلقة بصدق ما قدمه العميل للمراجع من أدلة لفظية أو شفهية، كما أنها قد تشمل الأحكام المتعلقة بجودة نظم الرقابة الداخلية للعميل، أما الأدلة الرياضية فانها تتراوح ما بين إعادة إجراء العمليات الحسابية للقوائم المالية للعميل إلى استخدام بعض الأساليب التحليلية كالانحدار المتعدد المستخدم بواسطة بعض شركات المراجعة ضمن برامج فحصها التحليلية.

وبصفة عامة أن معايير المهنة يمكن أن تساعد على ترشيد الحكم على فعالية أدلة الاثبات، وذلك من خلال مراعاة الآتي:

* أدلة الاثبات الخارجية يمكن الاعتماد عليها أكثر من أدلة الاثبات الداخلية، وعلى كل فاننا سوف نهتم بهذه النقطة أكثر فيما بعد في هذا الفصل.
* أدلة الاثبات المحددة في ظل وجود نظام مرضى للرقابة الداخلية يمكن الاعتماد عليها أكثر من تلك المحددة في ظل نظام ضعيف للرقابة الداخلية.
* المعلومات الشخصية المباشرة التي يحصل عليها المراجع من خلال الفحص والملاحظة والمصادقات والجرد الفعلي تعد بصفة عامة أكثر اقناعاً من تلك المعلومات التي يحصل عليها من خلال الاستماع إلى الآخرين (مثال ذلك المعلومات اللفظية والشفهية التي يحصل عليها المراجع من العميل).

كما أنه لتحقيق صلاحية الأدلة فانها يجب أن تكون أيضاً ملائمة، بمعنى أنها يجب أن تكون على علاقة أو بالأحرى مرتبطة بأهداف المراجعة، فعلى سبيل المثال لكي نتحقق من وجود حسابات المدينين فاننا نستخدم المصادقات المباشرة مع العملاء، لأنها توفر دليلاً أكثر ملائمة أو أكثر اقناعاً، أما إذا كان المراجع يرغب في التحقق من التقويم المناسب لحسابات المدينين، فانه سيجد أن جمع الحسابات الفردية أو الشخصية، فضلاً عن تحليل ودراسة إمكانية تحصيل كل حساب، ودراسة السياسات المعلنة للعميل بخصوص هذه المديونية، تعد دليلاً أكثر ملائمة لتحقيق هذه الأهداف.

يبقى هنا خاصية أخيرة لتحقيق صلاحية الدليل وهي الموضوعية أو التحرر من التحيز، وتشير هذه الخاصية إلى إمكانية وقدرة طرفين أو أكثر محايدين على فحص الدليل والوصول إلى نفس النتيجة، فعلى سبيل المثال لو أن المراجع بحاجة إلى التحقق من ملكية العميل للمعدات، فانه يقوم بفحص فواتير البائع فضلاً عن الأوراق والمستندات الأخرى التي تؤيد شراء واستلام المعدات ودفع قيمتها، وبالطبع فان مثل هذه المستندات تكون على درجة عالية من الموضوعية، السبب في هذا أن مراجعين أو أكثر قد قاموا بفحصها واستنتاج نفس الرأي المستقل المتعلق بملكية المعدات. ومن هنا فانه يمكن القول بأن موضوعية الدليل العالية انما تخفض احتمال حدوث التحيز الشخصي عند تقدير نتائج المراجعة والحكم عليها، وهذا بدوره يخفض من ظاهرة عدم التأكد المحيطة بما توصل إليه المراجع من رأي.

العلاقة بين اختبارات المراجعة وأدلة الاثبات:

Relating Audit Test & Evidence

يتم غالباً الحصول على أدلة اثبات المراجعة من خلال الاختبارات ولذلك فمن المهم أن نتفهم العلاقة بين أهداف المراجعة وإجراءاتها والأدلة الناتجة عن هذه الاختبارات، كما أننا لاحظنا من قبل أن عملية المراجعة تتطلب العديد من القرارات، وبالطبع فان القرار النهائي أو الأخير من هذه القرارات إنما يتمثل فيما إذا كانت القوائم المالية خالية من الأخطاء والمخالفات أو التحريفات الجوهرية، ومع هذا فان هذا القرار لا يمكن اتخاذه دون اختبار الأدلة بأنواعها المختلفة ومن مصادرها المختلفة، كما أنه لكي يمكن اتخاذ قرار المراجع النهائي على أساس ثابت ومنطقي فان عملية جمع الأدلة يجب أن تكون نظامية ومنهجية ومنسقة، ومن هنا فان المراجع يجب أن يتبع الخطوات التالية عند معالجة أي مشكلة من مشاكل المراجعة.

١ - تحديد أهداف المراجعة.

٢ - تحديد طبيعة وتوقيت ومدى أو نطاق إجراءات المراجعة اللازمة للحصول على أدلة الاثبات المطلوبة لتحقيق أهداف المراجعة. وبالطبع فان تصميم هذه الاجراءات يتطلب مراعاة ودراسة:

(أ) مزاعم أو نتائج القوائم المالية المطلوب اختبارها.

(ب) أنواع الاختبارات المطلوبة.

(ج) اتجاه هذه الاختبارات المطلوبة.

٣ ـ جمع أدلة الاثبات.

٤ ـ فحص الادلة.

٥ ـ تقييم الأدلة التي تم الحصول عليها للحكم على كفايتها وصلاحيتها.

٦ ـ تحديد وتكوين الرأي المنطقي عن النظام والأرصدة التي تم مراجعتها في ضوء أدلة الاثبات التي تم الحصول عليها.

أهداف واجراءات المراجعة: Audit Objectives & Audit Procedures

يتمثل أحد عناصر جمع أدلة الاثبات في تحديد إجراءات المراجعة الواجب اتباعها عند مراجعة وتحقيق جانباً معيناً من النظام المحاسبي أو أرصدة حسابات معينة، تلك الاجراءات التي يجب أن يتضمنها برنامج المراجعة (Audit Program)، لكن كيف يختار المراجع إجراءات المراجعة الملائمة، والتي تجعل آداء المراجع يتم ويتفق مع معايير المراجعة المتعارف عليها؟.. وهنا نجد أنه كما أوضحنا في الفصل الأول أن أهداف المراجعة تمثل همزة الوصل بين معايير المراجعة المتعارف عليها والاجراءات الواجب اتباعها لتحقيق هذه المعايير واستيفائها، ومن هنا فان تحديد الأهداف يجب أن يتم أولاً، وذلك لكي يمكن في ضوء هذا تحديد إجراءات جمع أدلة الاثبات الواجب آدائها، وبصفة عامة فاننا نجد أن هناك عادة ستة أهداف للمراجعة، يجب تحقيق بعضها أو كلها عند تدقيق أرصدة القوائم المالية.

* عرض القوائم (الافصاح).
* شرعية وصحة العمليات المالية.
* الملكية (الحقوق والالتزامات).
* استقلال الفترة المالية (التخصيص المناسب للعمليات بين الفترات).
* التقويم.
* الوجود (الحدوث).

عـرض القوائم (الافصـاح) ((Statement Presentation (Disclosure)) . . لتحقيق هـدف عـرض القـوائم (الافصـاح) فـان المـراجـع يجب أن يكـون معنيـاً بالتحقق من أن عناصر أو مكونات القـوائم المالية قد تم تبـويبها والافصـاح عنها طبقاً للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها، فعـلى سبيل المثـال فاننـا نجد أن الادارة عند عرضهـا لحسابات المدينين بقائمة المركـز المالي انمـا تزعم بـأن هذه الحسـابات ناتجة كلية من العمليات التجارية وأن مخصص الديون المشكـوك فيها المنـاسب قد تم تحـديده، كـما ان الادارة تزعم أيضـاً بان الالـتزامات قصـيرة الأجل بـالميزانيـة ستستحق خلال سنة واحدة، ومن هنا فان على المراجع أن ينفذ إجراءات المراجعة للتحقق من صحة مثل هـذه المزاعم، وبـالطبع فان الافصـاح يشمل مـا جاء في صلب القوائم المالية أو ما الحق بها في شكل ملاحظات أو مرفقات، وبالطبـع فان هـدف عرض القـوائم يجب أن ينفذ ويستـوفي بالنسبـة لكافـة العناصر الجـوهريـة بالقوائم المالية.

شرعيـة وصحـة العمليـات المـاليـة (الشمـوليـة) (Transaction Validity (Completeness)) . . يتـطلب هـدف التحقق من شرعيـة وصحـة العمليـات من المراجع ضرورة التحقق من أن كل العمليات المالية المسجلة بالدفاتر خـلال الفترة تعكس بشكـل صحيح وفعـال التغيرات في مـوارد والتزامـات الشركة خـلال هذه الفـترة، والتحقق من شرعية وصحـة العمليات يتضمن هـدفين فـرعيين، أولهـما أنه للمسـاعدة عـلى التحقق من شرعيـة وصحـة العمليـات فـان هـذه العمليـات يجب أن تكـون مؤيده ومـدعمه بنـظام جيد للرقـابة الـداخلية، ومن هنـا كانت مسئـولية المراجع المتعلقة بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعمول به بالنسبة لكل عمليـة من العمليات المالية المسجلة بالدفاتر، ذلك لأن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخليـة يساعد المراجع عـلى تقريـر طبيعة وتـوقيت ومدى الاختبـارات الأساسيـة الواجب إدائها بالنسبة لكل رصيد من أرصدة الحسابات المختلفة، وبحيث يتمكن المراجع من إبداء رأيه بخصوص عدالـة وصدق عـرضها، وبـالطبـع فلو أن لدى العميـل نظام رقابة داخلية قوى وفعال فان هذا ينهض كدليل على أن هناك احتمال كبير أن العمليات المالية التي نتج عنها أرصدة الحسـابات يمكن الاعتـماد عليها أكثر مما لـو كان هذا النظام للرقابة الداخلية ضعيفاً، أما الهدف الفـرعي الآخر فـانه يتـطلب من المراجع التأكد من أن هناك تأييـد مستندي مـلائم للعمليات المـالية التي نتـج عنها هذه الأرصدة للحسابات، وبالطبع سيختلف حتماً مثل هذا التأييـد المستندي

باختلاف طبيعة نشاط العملاء وعملياتهم المالية، إلا أن بعض التأييد المستندي يجب أن يكون موجود بالنسبة لكل العمليات المالية، حتى يمكن التحقق من صحتها وشرعيتها، وبالطبع فان مثل هذا الهدف يجب أن يتحقق ويطبق بالنسبة لكافة عناصر وأرصدة الحسابات الناتجة عن العمليات المالية.

الملكية (الحقوق والالتزامات) ((Owenrship (Rights & Obligations)). .

يجب التحقق من ملكية العديد من الأصول، وعلى الرغم من أن الحيازة قد تكون دليلاً مقبولاً على ملكية بعض الأصول، إلا أن المراجع يجب أن يعتمد على بعض الاجراءات الأخرى التي تؤكد له أن الأصول المسجلة بالدفاتر تملكها المنشأة فعلاً، ولعل الاجراء المتبع غالباً للتحقق من هذه الملكية إنما يكون بفحص المستندات الدالة على هذه الملكية، فعلى سبيل المثال يفحص المراجع سندات أو صكوك ملكية الأصول، وعقود المبيعات للتحقق من ملكية المخزون، كما أن عقود الإيجار توفر وسيلة مناسبة للتحقق من الملكية في حالة الأصول المشتراة عن طريق عقود الايجارات التمويلية وبالنسبة للأصول المملوكة لآخرين والمؤجرة للعميل فان المراجع يجب أن يتحقق من أن المدفوعات المقابلة لاستخدام هذه الأصول اعتبرت مصروفات ولم يتم رسملتها، فعلى سبيل المثال نجد أن المدفوعات مقابل استخدام الأصول المؤجرة بعقود إيجار تشغيلية يجب أن تحمل كعبء على الدخل في كل فترة.

أما فيما يتعلق بالالتزامات فانه يجب أن يتحقق المراجع من صدق هذه الالتزامات المسجلة بالدفاتر، فعلى سبيل المثال يتحقق المراجع من أن حسابات الدائنين بالدفاتر تمثل مطالبات لدائنين حقيقيين، وهذا يتحقق بالطبع من خلال ما يعرف بالمصادقات وكما سنوضح فيما بعد.

استقلال الفترة المالية (Cutoff). . يتمثل هذا الهدف في التحقق من أن الايرادات والتكاليف قد تم تخصيصها بشكل ملائم بين الفترات المحاسبية، وهذا يتطلب من المراجع التحقق من أن كل العمليات المالية التي حدثت قبل نهاية الفترة المحاسبية قد سجلت كجزء من نشاط هذه الفترة، وبالمثل يجب أن يتحقق المراجع من أن العمليات المالية التي تخص الفترة التالية لم تدرج ضمن نشاط هذه الفترة الحالية موضع المراجعة، وهذا الهدف يتطلب غالباً ضرورة فحص المستندات ذات الأرقام المسلسلة خلال السنة، وتتبع أو مطابقة هذه المستندات على سجلات الفترة، كما أن هذا الهدف يتطلب أيضاً إعادة حساب قيم معينة

كالاستهلاك والاستنفاد، فضلاً عن تحديد كافة الايرادات والمصروفات المقدمة والمستحقة، وبالطبع فان هذا الهدف يجب أن يتحقق ويطبق لكل عناصر القوائم المالية، لكنه غالباً ما يكون أكثر أهمية بالنسبة لبعض العناصر عنه بالنسبة للبعض الآخر.

التقويم (Valuation).. يمثل تقويم الأصول غير النقدية هدفاً هاماً بالنسبة للمراجع، وعادة ما تقوم الأصول على أساس التكلفة غير المستنفدة أو التكلفة التاريخية، أو التكلفة التاريخية أو السوق أيهما أقل، وذلك طبقاً لمبادىء المحاسبة المتعارف عليها، كما أن هناك بعض النشرات الحديثة التي تتطلب الافصاح عن التكاليف التاريخية المعدلة بمستوى الأسعار والتكاليف الجارية للمخزون والمباني والمعدات بالشركات الكبيرة، وقد يتم مراجعة والتحقق من التكاليف التاريخية بفحص أدلة الاثبات المستندية، كالعقود وفواتير البيع... الخ، كما أن قيم السوق للأوراق المالية المتداولة يتم التحقق منها بالرجوع إلى الأسعار اليومية المعلنة في الصحف المالية، أما قيم السوق لبعض الأصول كالمخزون الراكد أو المتقادم فانه يمكن التحقق منها عن طريق التقديرات المحايدة، وحتى وقتنا الحاضر فان افصاح العميل عن التكاليف التاريخية المعدلة بمستوى الأسعار والتكاليف الجارية غير مطلوب مراجعتها، ومع هذا فان المراجع لا زال يتحمل بعض المسئولية بخصوصها، على أية حال فان المسئوليات والاجراءات المتعلقة بهذا الافصاح ستكون موضع مناقشة في فصل آخر، أما بالنسبة لأغلب الالتزامات فانها تقوم على أساس القيمة النقدية المطلوبة لسدادها في تاريخ الميزانية، وبالطبع فان هذا الهدف من أهداف المراجعة يجب أن يستوفي ويطبق بالنسبة لكافة الأصول غير النقدية.

الوجود (الحدوث) ((Existence (Occurrence)).. يمثل التحقق والتأكد من الوجود هدفاً من أهداف مراجعة كافة حسابات الأصول والخصوم وحقوق الملكية، فمسئولية المراجع الأساسية فيما يتعلق بحسابات الأصول والحقوق تتمثل في التأكد من أن الأصول والحقوق موجودة فعلاً، أما فيما يتعلق بحسابات الخصوم فان مسئولية المراجع تتمثل في التحقق من أن الالتزامات الموجودة مسجلة بالدفاتر، وبالطبع فان إجراءات التحقق من الوجود إنما تعتمد على طبيعة العنصر وفعالية تكلفة الحصول على الدليل.

اختبارات وأدلة اثبات المراجعة : Audit Test & Audit Evidence

عنـد مراجعـة أي نظام فـرعي يجب أن يبدأ المـراجـع بتحـديـد الأهـداف الواجب تحقيقها، ثم تحديد إجـراءات جمع أدلـة الاثبات الضروريـة لتحقيق هذه الأهداف، ومعظم اجراءات المراجعة يتم تنفيذهـا في شكل اختبـارات مراجعـة، وأخيراً فانه يجب تقييم أدلة الاثبات قبل الاعتماد عليها في إبداء الرأي بخصـوص صدق وعدالة عرض القوائم المالية.

وعادة ما يتم تلخيص الاجراءات المتبعة خلال المراجعة وأدلة الاثبـات التي جمعهـا المراجـع فيما يعـرف بأوراق المـراجعـة (Audit Working Papers)، والتي يحتفظ بها المراجـع كتدعيم لـرأيه، ولتبيـان أن المراجـع قد حقق واستـوفى معايـير المـراجعة المتعـارف عليها، كـما أن مكتب أو شركة المـراجعة يحتفظ بهـذه الأوراق طوال الفترة القانونية التي يمكن خلالها أن ترفع أية قضايا قانونية ضد المـراجع كـما أوضحنا من قبل.

وتبدأ خطوات جمـع أدلة الاثبـات أولاً بفحص نظام الـرقابـة الداخليـة ثم اختبـارات التحقق من اتباع السيـاسات والخـطط الادارية (Compliance Tests) والاختبـارات الأساسيـة (Substantive Tests) لأرصدة الحسـابات، وخـلال (١) الدراسة المبدئية وتقييم نـظم الرقـابة الـداخلية فـان هدف المـراجع انمـا يتمثل في التحقق من أن العميل قد صمم نظم ملائمة للرقابة الداخلية، وعند هذه المرحلة من المراجعة فاننا نفترض أن هناك التزام بالسياسات، (٢) أمـا اختبارات التحقق من الالتزام بالسياسات المقرر فانها تؤدي كمرحلة تالية، كما أنها توفر الـدليل عـلى أن العميل ملتزم فعلاً بنظم الرقـابة، وبـالطبـع فلو كانت نـظم الرقـابة الـداخلية ضعيفـة أو غير مـلائمة فـاننا لن نكـون بحاجـة إلى اجراء اختبـارات التحقق من الالتزام بالسياسات بصفة عامة، أي اننا نكـون بحاجـة إلى إجراء هـذا النوع من إختبارات التحقق من الالتزام بالسياسـات عندمـا يكون هنـاك نظام قـوي وفعال للرقـابة الـداخلية يمكن للمـراجع الخـارجي أن يعتمد عليـه، ثم بعد اتمـام هـذه الدراسة المبدئية لتقييم نظام الرقابة الداخلية واجراء اختبارات التحقق من الالتزام بـالسيـاسـات، فـان المـراجـع يكـون في وضـع يمكنـه من تقـريـر مـدى وطبيعـة (٣) الاختبـارات الأسـاسيـة الـواجب إجـرائهـا، والاختبـارات الأسـاسيـة هي الاختبارات المباشرة لهذه الأرصدة نفسها.

هـذا وتتوقف أنـواع الاختبـارات الـواجب آدائها عـلى أهـداف المـراجعـة الواجب تحقيقها واستيفائها، فعلى سبيل المثـال لو أن هـدف المراجعـة هو التحقق من وجود المخزون فان المراجع سيهتم في هذه الحالة بـآداء الاختبارات الأسـاسية لأرصدة هذا المخزون، أما إذا كان هدف المراجعة هو التحقق من صحة وشرعيـة العمليات المالية فان الاختبارات المناسبة في هذه الحالة ـ لارتباط هذا بنظام الرقابة الداخلية ـ تكون هي اختبارات التحقق من الالتزام بالسياسات. هذا وقد يحـدث أحياناً أن ينتج عن اختبارات المراجعة أدلة اثبات ترتبط بشرعية وصحـة العمليات المالية (الرقابة الداخلية) وهدف آخر من أهداف المـراجعة مثـل الوجـود والتقويم وعرض القوائم المالية. ولهـذا فانـه يطلق عـلى هذه الاختبـارات «اختبارات ذات غرض ثنائي أو مزدوج (Dual — Purpose Tests)».

وعندما تستخدم الاختبارات الأساسية فانه يكون من المهم تحديد اتجاه هذه الاختبارات، فعلى سبيل المثال قد نرغب في اختبار القوائم المالية لاكتشاف ما قـد يـوجـد من مغـالاة وتـدنيـة في عـرضهـا واعـدادهـا (Overstatement & Understatement)، ومن ثم فـان توجيـه اختبارات كـافة الحسـابـات لكـل من الاحتمالين قد يؤدي إلى عدم كفاءة كما انه قد لا يكون ضرورياً، فالأمر يتطلب في هذه الحالة أن نحدد مقدماً هدف المراجعة الواجب تحقيقه، ثم توجـه الاختبارات إلى تحقيق ما يهم أو يقلق أولاً، المغالاة في العرض والاعداد أو تدنية هذا العرض والاعداد، فعلى سبيل المثال نجـد أن أهداف المـراجعة المتعلقـة بالـوجود تتـطلب اختبار التحقق من المغالاة في عرض واعداد القوائم المالية، ونظراً لخاصية التوازن الذاتي أو التلقائي للقوائم المالية فان الاختبار المباشر لبعض القيـود المختارة بـأحد الحسـابات ينتـج عنه اختبـار غـير مبـاشر للقيـود المقـابلة في حسـاب أو أكـثر من الحسابات الأخرى.

والحسـابات المغـالي في عرضهـا اما انها تتضمن قيم غـير حقيقية وزائفـة أو تتضمن مغالاة في حسابات موجودة فعلاً، فمثـلاً لو أن حسـابات المـدينين مغـالى فيهـا فان بعض حسـابات المـدينين قـد تتضمن قيم أو مبالـغ لا تمثل مـديونيـات صحيحـة وحقيقية عليهم، ومن ثم فلكي نختـبر هذه المغـالاة فـاننـا من الأفضـل ـ عموماً ـ أن نبدأ بالأرصدة المسجلة ثم نحصل عـلى تدعيم لهـذه القيم المسجلة، وذلـك عن طـريق: (أ) المصـادقـات المبـاشرة التي نحصـل عليهـا من العمـلاء، (ب) فحص التحصيلات النقدية من العملاء التي تمت في الفترة التالية على تاريخ

الميزانية، (جـ) فحص المستندات المتعلقة بهذه الحسابات كفواتير المبيعات وأوامر الشحن للتحقق من أن المبيعات الأصلية قد تم تسجيلها بشكل صحيح. ومن هنا فاننا نلاحظ أن اتجاه اختبارات التحقق من المغالاة في العرض يبدأ عادة من القيم المسجلة ثم يعود بها إلى الخلف للحصول على دليل الاثبات المؤيد لها، وعندما تكون المستندات موضع فحص واهتمام المراجعة فانه يطلق على هذا المراجعة المستندية (Vouching).

هذا من ناحية أما الأخرى فلو أننا نريد اختبار أحد الحسابات الذي نشك أنه قد عرض بالقوائم المالية بأقل من اللازم فاننا لا يمكن أن نبدأ بالقيم المسجلة، لأن الهدف في هذه الحالة هو التحقق من أن كل العناصر الموجودة قد سجلت بالفعل بالسجلات المحاسبية، فعلى سبيل المثال لو فرض اننا نشك في أن حسابات الدائنين قد عرضت بأقل من اللازم، في هذه الحالة سنجد أن المصادقات التي يمكن أن نحصل عليها من الدائنين المسجلين بالدفاتر لن تكشف عادة عن هذه التدنية، أو العرض بأقل من اللازم، ولهذا فاننا يجب أن نبدأ بفحص ومراجعة المستندات الأساسية التي تدعم هذه الحسابات للدائنين، مثل فواتير المورد وتقارير الاستلام، ثم يتم تتبع هذه المستندات ومراجعتها على الدفاتر للتحقق من أنها قد سجلت بشكل صحيح بالدفاتر، ولهذا فاننا نطلق على هذا النوع من الفحص «اعادة التتبع أو التتبع »(Retracing or Tracing).

هذا ويوضح الشكل رقم (١) التالي كيفية ارتباط الاختبارات المختلفة لأخطاء المغالاة أو التدنية ـ في عرض أربعة أنواع من الحسابات بالقوائم المالية (الأصول والخصوم والايرادات والمصروفات) ـ باختبارات مقابلة للأخطاء في حساب من الحسابات الأخرى، فالاختبارات الأساسية (المباشرة) التي تصمم أساساً لاكتشاف الأخطاء في الاجماليات المحاسبية (الأصول، الخصوم، الايرادات، المصروفات) تظهر بالجانب الأيمن، ستؤدي بطريقة غير مباشرة إلى اكتشاف أخطاء في حسابات مقابلة كما هو موضح في الأعمدة الأربعة التالية، وبالطبع فان مثل هذه العلاقات انما ترتبط أصلاً بنظام القيد المزدوج، كما أنها توضح أهمية ترابط إجراءات الفحص وتكاملها مع بعضها البعض.

ولمزيد من الايضاح لكيفية استخدام التحليل الموضح بالشكل رقم (١) التالي، دعونا نفترض اننا نشك في أن حسابات المدينين قد يكون مغالي في

عرضها بالقوائم المالية بسبب وجود أخطاء أو حسابات وعمليات غير حقيقية، ومن ثم فانه بالرجوع إلى التحليل الموضح بالشكل رقم (١) يمكن أن نستنتج أن هذا يمكن أن يترتب عليه واحداً من أربعة أخطاء مقابلة أخرى هي :

١ - عرض بأقل من اللازم لحساب أصل آخر (مثل النقدية).
٢ - عرض بأكثر من اللازم في حساب التزام (مثل مقدمات العملاء).
٣ - عرض بأكثر من اللازم في حساب الايراد (مثل المبيعات).
٤ - عرض بأقل من اللازم في حساب مصروف (مثل مصروف الديون المعدومة).

ومن ثم فانه يمكن عن طريق الحصول على مصادقات من العملاء أو المدينين، فضلاً عن المراجعة المستندية لهذه الحسابات، اكتشاف ما يوجد من أخطاء بحسابات المدينين، فضلاً عن الأخطاء المقابلة في الحسابات الأخرى في نفس الوقت.

عناصر مجتمع المراجعة	الاختبار الأساسي (المباشر)	يتتج عنه اختبار غير مباشر مقابل			
		الأصول	الخصوم	الايراد	المصروفات
الأصول	ك	ق	ك	ك	ق
الخصوم	ق	ق	ك	ك	ق
الايراد	ق	ق	ك	ك	ق
المصروفات	ك	ق	ك	ك	ق

ك = أكثر من اللازم.
ق = أقل من اللازم.

شكل رقم (١): العلاقة بين الأختبارات والأخطاء

عملية جمع أدلة الاثبات The Evidence — Gathering Process

يوضح شكل رقم (٢) التالي العلاقة بين أهداف المراجعة وأنواع الاختبارات واجراءات جمع أدلة الاثبات، كما أن المعيار الثالث من معايير العمل الميداني قد بين أن هناك أربعة اجراءات أساسية يمكن بواسطتها جمع أدلة الاثبات.. وهي:

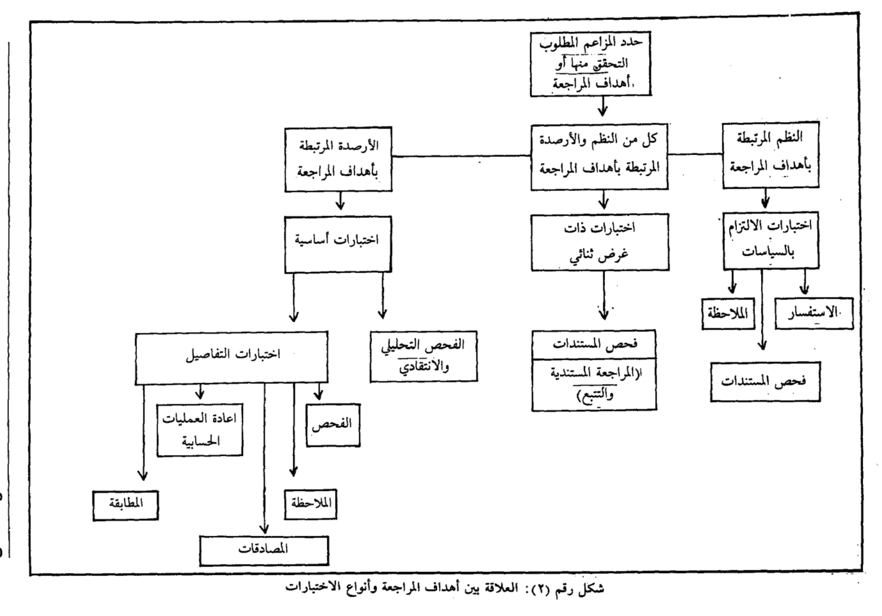
١ ـ الفحص.

٢ ـ الملاحظة.

٣ ـ المصادقات.

٤ ـ الاستعلام والاستفسار.

كما أن المراجع يمكنه أيضاً أن يستخدم إجراءات أخرى مكملة لتلك الموضحة أعلاه، والتي تعتبر إجراءات فرعية لإجراء الفحص، لكنه نظراً لطبيعتها المتميزة فاننا قد حددناها بشكل منفصل.. على أية حال فان هذه الاجراءات الفرعية الأخرى هي:



شكل رقم (٢): العلاقة بين أهداف المراجعة وأنواع الاختبارات

١ ـ تدقيق العمليات الحسابية Recomputation.
٢ ـ المطابقة Reconcilation.
٣ ـ الفحص التحليلي والانتقادي Scanning & Analytical Review.

وبالطبع فان هذه الاجراءات تظهر بشكل مكتوب في برنامج المراجعة، كما أن نتائجها يتم تضمينها في مستندات تحفظ بأوراق المراجعة.

وعند جمع أدلة الاثبات فاننا يجب أن نكون مهتمين بسؤالين (١) ما هي العناصر الواجب فحصها: (٢) ما هي الاجراءات التي تنتج أصلح أدلة اثبات؟ . . . والاجابة على هذين السؤالين يعتمد على أمرين: (١) أهداف المراجعة، (٢) ما إذا كانت الاختبارات معنية بتحقيق وتدقيق: (أ) نظم خاصة تحكم الممارسة (اختبارات الالتزام بالسياسات)، أو (ب) العمليات المالية أو الأرصدة (الاختبارات الأساسية)، أو (جـ) توليفة من هذين النوعين من الاختبارات (اختبارات ذات غرض ثنائي أو مزدوج). . على أية حال فاننا سوف نتناول كافة هذه الاجراءات الموضحة أعلاه لجمع أدلة الاثبات، مع ربطها بالسؤالين الموضحين في هذه الفقرة.

الفحص Inspection

كأي أسلوب آخر لجمع أدلة المراجعة فان الفحص يمكن أن يأخذ أشكالاً مختلفة، فمثلاً يتم فحص معدات وآلات العميل للتحقق من وجودها، كما أن المخزون يمكن أن تفحص حالته المادية للمساعدة في تقويمه بشكل صحيح، ومع هذا فان الفحص غالباً ما يستخدم بشكل مرتبط بأدلة الاثبات المستندية.

ان صلاحية وقدرة دليل الاثبات المستندي على الاقناع غالباً ما يعتمد إلى حد كبير على: (١) مصدر أو منشأ المستند، و(٢) ما إذا كان المستند قد أرسل مباشرة للمراجع، فالمستندات التي تنشأ أو تعد خارج تنظيم العميل توفر عادة دليل اثبات أكثر إقناعاً وصلاحية، مما لو كان هذا المستند قد أنشيء أو أعد داخل تنظيم العميل، وبالمثل فان المستندات التي ترسل مباشرة للمراجع من الأطراف الخارجية توفر عادة دليل اثبات أكثر اقناعاً مما لو كانت هذه المستندات قد مرت أولاً على العاملين بالمنشأة قبل الوصول إلى المراجع، وبلغة أكثر وضوحاً وتحديداً

فاننا يمكن أن نرتب أدلة الاثبات المستندية تنازلياً حسب جودتها وصلاحيتها كالآتي:

١ ـ المستندات التي انشئت وأعدت خارج تنظيم العميل وأرسلت أو حولت مباشرة إلى المراجع.

٢ ـ المستندات التي أنشئت أو أعدت خارج تنظيم العميل، لكنها سلمت أولاً إلى العميل.

٣ ـ المستندات التي أنشئت أو أعدت داخل تنظيم العميل، لكن تداولتها الأيدي خارج التنظيم قبل أن تعاد مباشرة إلى المراجع.

٤ ـ المستندات التي أنشئت أو أعدت داخل تنظيم العميل، لكن تداولتها الأيدي خارج التنظيم قبل أن تعاد إلى العميل.

٥ ـ المستندات التي أنشئت أو أعدت داخل تنظيم العميل، ثم حولت أو أرسلت إلى المراجع.

٦ ـ المستندات التي أنشئت أو أعدت داخل تنظيم العميل، ثم سلمت أولاً للعميل.

هذا ويوضح الشكل رقم (٣) أمثلة لأدلة الاثبات المستندية لكل مجموعة من هذه المجموعات الست.

وبصفة عامة فاننا يمكن أن نلاحظ أن صلاحية أدلة الاثبات تكون على علاقة عكسية مباشرة مع فرصة أو احتمال أن العاملين لدى العميل قد يغيرون في بيانات هذا المستند.

وتستخدم المراجعة أدلة الاثبات المستندية بطريقة من طريقتين:

(أ) عند تدقيق ومراجعة أرصدة القوائم المالية فان المراجع قد يسلك مساراً عكسياً أو خلفياً بالنظام المحاسبي، أي يبدأ بالقوائم المالية فالدفاتر المحاسبية (الأستاذ العام والفرعي ودفاتر اليومية) ثم أخيراً المستندات الأصلية أو المعلومات الموثوق بها، ومن ثم فاننا سوف نشير إلى هذا بعملية الفحص المستندي، كما اننا سوف نشير إلى هذه السلسلة من الخطوات (دفاتر الأستاذ، دفاتر اليوميات، المستندات) بمسار المراجعة (Audit Trail)

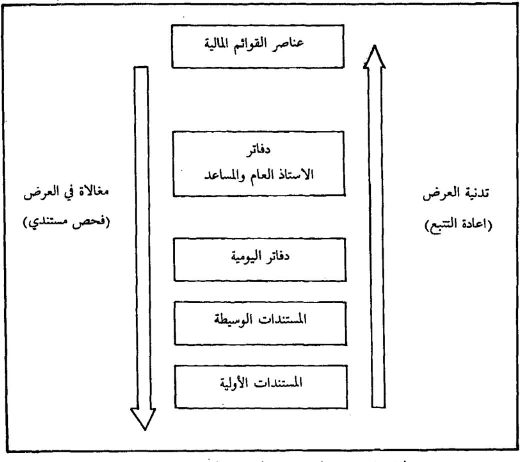
وكما لاحظنا من قبل فان هذا الفحص المستندي يستخدم غالباً كأسلوب عندما يكون هناك حاجة لاكتشاف المغالاة في عرض أرصدة معينة بالقوائم المالية.

(ب) قد يحدد المراجع المستندات الموثوق بها أو التي يمكن الاعتماد عليها ثم يسعى إلى التحقق من أنها قد سجلت بالسجلات، ومن ثم التحقق من أن أثرها قد ظهر أما بالقوائم المالية نفسها أو في الملاحظات والمرفقات الملحقة بها، وعادة ما يطلق على هذا السلوك الأمامي (أي في نفس مسار المحاسبة) خلال مسار المراجعة «التتبع أو إعادة التتبع»، وعادة ما يستخدم هذا الاتجاه في المراجعة لاكتشاف تدنية عرض أرصدة معينة بالقوائم المالية.

مستوى الصلاحية: المصدر	مستوى الصلاحية: الاستلام	أمثلة
(١) خارجي	المراجع	كشوف البنك الدورية مصادقات المراجعة
(٢) خارجي	العميل	كشوف البنك الشهرية للعميل فواتير الموردين
(٣) داخلي	خارجي - المراجع	الشيكات المنصرفة المرفقة بكشوف البنك الدورية
(٤) داخلي	خارجي - العميل	الشيكات المنصرفة المرفقة بكشوف البنك الشهرية للعميل.
(٥) داخلي	المراجع	خطاب اقرار العميل
(٦) داخلي	العميل	فواتير المبيعات ملخصات المبيعات قوائم توزيع التكلفة مستندات الشحن تقارير الاستلام أوامر الشراء

شكل رقم (٣): أمثلة لأدلة الاثبات المستندية

هذا ويوضح الشكل رقم (٤) التالي العلاقة بين الفحص المستندي وإعادة التتبع.



شكل رقم (٤): العلاقة بين الفحص المستندي واعادة التتبع.

الملاحظة Observation

تعد الملاحظة طريقة مباشرة للحصول على أدلة الاثبات، فمعظم العناصر أو الأمور الملموسة وتهم المراجع يمكن ملاحظتها، وغالباً ما يستخدم هذا الاجراء من إجراءات المراجعة في تحقيق واستيفاء أهداف المراجعة المتعلقة بصحة وشرعية العمليات المالية (الرقابة الداخلية) والوجود، من خلال مقارنة ما تم ملاحظته بما هو مسجل بدفاتر العميل، فعلى سبيل المثال نجد أن اختبارات التحقق من الالتزام بالسياسات المتعلقة بصحة وشرعية العمليات تتطلب من المراجع ضرورة ملاحظة ما إذا كانت اجراءات الرقابة الداخلية قد نفذت أم لا، أما بالنسبة للاختبارات الأساسية فان المراجع يجب أن يلاحظ العديد من أصول العميل الملموسة للتحقق من وجودها، ومقابلةأو مقارنة هذا بما هو مسجل في الدفاتر الخاصة بها، وبالمثل فان النقدية والأوراق المالية المتداولة يتم جردها ومقارنة هذا

بما هو مسجل بدفاتر العميل، كما أن المراجع يلاحظ عملية جرد العميل الفعلي للمخزون ثم يقارن بعضاً من هذا الجرد أو الحصر مع كشوف الجرد التفصيلية للعميل، كما يمكن التحقق من وجود الأراضي والمباني والآلات وتأييده من خلال ملاحظة المراجع، وبالطبع فلو أن المراجع لاحظ أن هناك آلة أو معدة جديدة، فان عليه في هذه الحالة أن يتحقق من أن هذه الآلة أو المعدة قد سجلت في الدفاتر كآلة أو معدة مشتراة أو مؤجرة، وإذا كانت مشتراة فان سجلات العميل يجب أن تعكس في هذه الحالة عبء أو مصروف الاستهلاك المناسب.

والجدير بالذكر هنا أنه على الرغم من نأن ملاحظة الأصول الملموسة قد توفر دليلاً هاماً لاثبات وجود هذه الأصول، إلا أن هذه الملاحظة عادة ما تكون قليلة أو عديمة الفائدة لغرض التحقق من صحة مزاعم العميل الأخرى المتعلقة بالتقويم المناسب، واستقلال الفترة المالية وصحة عمليات اثباتها في سجلات الشركة، ومن ثم فان اجراءات أخرى كفحص المستندات بالمنشأة قد تكون مفيدة للتحقق من مثل هذه المزاعم، فكل أهداف المراجع يجب تحقيقها واستيفائها - بالطبع - قبل ابداء رأي المراجع بخصوص صدق وعدالة عرض القوائم المالية، فنادراًما بستطيع المراجع بخصوص صدق وعدالة القوائم المالية بعد تحقيق هدف واحد - فقط - من أهداف المراجعة.

المصادقات Confirmation

كما هو موضح بشكل رقم (٣) السابق فان أكثر أدلة الاثبات المستندية صلاحية وإقناعاً هي المصادقات، والتي يستخدمها المراجع كاجراء للتحقق من وجود أسهم رأس المال أو أصول أو التزامات معينة، فالمصادقات تستخدم عموماً للتحقق من وجود النقدية (بالبنوك) وحسابات المدينين أو الدائنين أو المخزون أو الاستثمارات في الأوراق المالية أو أسهم رأس المال المصدرة والمتداولة في السوق، وبالطبع فان مثل هذه المصادقات توفر دليلاً للاثبات يمكن الاعتماد عليه والوثوق فيه بدرجة كبيرة، ذلك لأنها أنشئت خارج تنظيم العميل فضلاً عن أنها سلمت وحولت مباشرة إلى المراجع دون تعرضها لمخاطر احتمال تغيرها بواسطة العميل وتحريفها.

وتختلف المصادقات في شكلها وصيغتها باختلاف نوعية المعلومات المطلوبة لكنه يمكن القول بصفة عامة أن هناك نوعين من طلبات مصادقات المراجعة:

* طلبات إيجابية (Positive Requests).. وفيها يطلب من الطرف

الخارجي الذي يجري معه المصادقة ضرورة الرد على المراجع وبغض النظر عن ما إذا كان هذا الطرف الخارجي يوافق على صحة المعلومات الواردة بطلب المصادقة أم لا.

* طلبات سلبية Negative Requests.. وفيها يطلب من الطرف الخارجي الذي يجري معه المصادقة ضرورة الرد على المراجع - فقط - إذا ما كانت المعلومات الواردة بطلب المصادقة غير صحيحة وخاطئة.

على أية حال فان الأشكال رقم (٥) و (٦) يوضحان نموذج لطلبات مصادقة لحسابات المدينين إيجابية وسلبية على التوالي.

ونظراً لطبيعة طلب المصادقة السلبي فان المراجع يفترض أن حسابات كل المصادقات غير المجاب عليها صحيحة، وبالطبع فان هذا الافتراض مردود عليه إذا ما أخذنا في الاعتبار حقيقة أن العديد من الأطراف الخارجية التي تجري معها المصادقة قد يتجاهلون طلب المصادقة، ومن ثم فانهم لا يعقدون أية مقارنة فعليه مع سجلاتهم، ومن ثم فان مثل هذا النوع من المصادقات السلبية لا يستخدم عادة إلا إذا كان المراجع بحاجة إلى مصادقات عن عناصر ذات قيم بسيطة نسبياً من وسط مجتمع مراجعة كبير نسبياً، أو عندما يكون نظام الرقابة الداخلية للعميل جيداً، وبالتالي يكون هناك احتمال بسيط لوجود أخطاء أو مخالفات في أرصدة العناصر المطلوب مصادقة عنها، فمثلاً تستخدم هذه المصادقات السلبية غالباً للتحقق من أرصدة الحسابات الصغيرة بالبنوك أو للتحقق من أرصدة حسابات المدينين غير الهامة والبسيطة بالمنشآت الاقتصادية الأخرى.

أما نظراً لطبيعة طلب المصادقات الايجابي يجب على المراجع أن يتابع كافة الطلبات الايجابية التي لم يرد له رداً عنها، وعند استخدام هذا النوع من المصادقات فان المراجع يتوقع الحصول على قدر من المصادقات من الأطراف الخارجية، وبغض النظر عما إذا كانت هذه الأطراف الخارجية توافق على المعلومات الواردة بطلب المصادقة أم لا، بالطبع فان هذه المصادقات الايجابية تستخدم للتحقق من أرصدة العناصر الهامة نسبياً من وسط مجتمع مراجعة محدود نسبياً، أو عندما يتضح من دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية أن هناك مخاطرة واحتمال كبير بوجود أخطاء أو مخالفات في الأرصدة المطلوب حصول مصادقات

عنها. وبصفة عامة فان طلبات المصادقة الايجابية تستخدم عادة في التحقق من العناصر التالية:

* أرصدة البنك.
* الأراق المالية المتداولة.
* حسابات المدينين الكبيرة أو المشكوك فيها أو التي حلت آجالها من مدة ولم تدفع.
* المخزون بمستودعات الشركات العامة للتخزين.
* الأوراق التجارية (أوراق القبض والدفع) طويلة وقصيرة الأجل.
* أسهم رأس المال المتداولة.

وكما نلاحظ أن هذه المصادقات تعد ذات أهمية خاصة في تحقيق هدف المراجعة المتعلق بوجود حسابات الأصول والخصوم الهامة. لكننا يجب أن نتذكر أن هذه المصادقات لا توفر دليل الاثبات الكامل، فهي غير معنية بالتقويم أو استقلال الفترة المالية أو صحة وشرعية العمليات المالية في أغلب الأحوال، فعلى سبيل المثال نجد أن الرد على طلب المصادقة الايجابي على حسابات المدينين، والذي أوضح العميل فيه أنه يوافق على الرصيد الموضح بطلب المصادقة، لا يوفر الدليل على صحة تقويم هذا الحساب (إمكانية تحصيله)، ومن ثم فانه لتحقيق هدف التقويم يجب أن يتحقق المراجع من صحة العمليات الحسابية، فضلاً عن دراسة وتحليل مخصص الديون المشكوك فيها، ومناقشة الادارة بخصوص الديون التي حلت آجالها منذ مدة ولم تدفع، وهكذا فاننا نلاحظ أنه يجب استيفاء وتحقيق كافة أهداف المراجعة فيما يتعلق بكل أرصدة الحسابات قبل إبداء رأي غير متحفظ.

مصادقة حساب

يجري المراجع القانوني ـ عبدالله الخليفة وشركاه ـ الفحص العادي لقوائمنا المالية، ويشمل هذا الفحص التحقق المباشر من أرصدة حسابات العملاء، الرجاء فحص رصيد حسابكم ـ الموضح أدناه ـ حتى تاريخه بعناية، ثم أخطار المراجع مباشرة اما بالتصديق على صحة هذا الرصيد أو تبيان أية فروق قد توجد، وذلك باستيفاء هذا النموذج ثم توقيعه واعادته في ظرف مغلق للمراجع.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام . . .

رقم الحساب	حتى تاريخه	وصف الحساب	القيمة

الرجاء توقيعه ثم إعادته إلى

عبدالله الخليفة وشركاه

السادة: هذه المعلومات (أشر على احداهما)

☐ صحيحة ☐ غير صحيحة حتى التاريخ الموضح أعلاه. (الرجاء تبيان وشرح أية فروق في الجانب المقابل).

التوقيع

الاسم التاريخ

ليست هذه مطالبة بالسداد

شكل رقم (٥) مصادقة ايجابية

مصادقة حساب

يجري المراجع القانوني ـ عبدالله الخليفة وشركاه ـ الفحص العادي لقوائمنا المالية، ويشمل هذا الفحص التحقق المباشر من أرصدة حسابات العملاء، الرجاء فحص رصيد حسابكم ـ الموضح أدناه ـ حتى تاريخه بعناية، ولا داعي للرد على هذا الطلب إذا كان هذا الرصيد يتفق مع ما هو موجود بسجلاتكم، أما إذا كان يختلف فنرجو اخطار المراجع مباشرة بأية فروق، وذلك باستيفاء هذا النموذج ثم توقيعه واعادته في ظرف مغلق للمراجع.

رقم الحساب	حتى تاريخه	وصف الحساب	القيمة

الرجاء تبيان أية فروق مباشرة إلى

عبدالله الخليفة وشركاه

السادة: المعلومات أعلاه غير صحيحة كما هو موضح في الجانب المقابل.

التوقيع

الاسم　　　　التاريخ

لا داعي للرد إذا كانت المعلومات الموضحة أعلاه صحيحة

ليست هذه مطالبة بالسداد

شكل رقم (٦): مصادقة سلبية

الاستفسار Inquiry

الاستفسار هو عبارة عن مجموعة الأسئلة الموجهة إلى شخص لديه معلومات حول جانب معين من جوانب نشاط العميل، ومن ثم فهي توجه عادة إلى العاملين لدي العميل، كما أنها تثار عادة خلال كل خطوة من خطوات عملية المراجعة، بدءاً من التخطيط التمهيدي للعملية إلى الاختبارات النهائية لأرصدة الحسابات، وبالطبع فان مثل هذه الأدلة للاثبات الشفهية الناتجة عن الاستفسارات تكون أقل صلاحية من أدلة الاثبات التي تنتج عن الفحص والملاحظة والمصادقات، ومع هذا فان المراجع غالباً ما يعتمد عليها إلى حد ما، وعلى الرغم من أن هذه الاجابات الشفهية غالباً ما يتضمنها إقرار الادارة (Representation Letters) (خطاب موقع بواسطة الادارة ويتضمن إقرار منها بصحة مزاعمها)، إلا أن التدعيم الحقيقي لمثل هذه الأدلة للاثبات الشفهية إنما يتمثل في أمانة وسمعة العميل. ويكون المراجع عادة ما يقاوم لشدة التعامل مع العملاء الذين يفتقدون هذه الأمانة فانه يكون معه بعض الحق ـ منطقياً ـ في الاعتماد على مزاعم العميل.

ومع أن معايير المهنة (نشرة ١٩) قد اعترفت بصحة وشرعية هذه الأدلة للاثبات الشفهية، إلا أنها حذرت المراجع من أن يعتبر هذه الأدلة الشفهية بديلاً للأساليب الأخرى التي توفر أدلة إثبات مباشرة وأكثرة صلاحية وجدارة، كما أن هذه النشرة قد تطلبت ـ بالاضافة إلى ذلك ـ ضرورة تضمين هذه الاجابات الشفهية بخطاب إقرار الادارة، ومن ثم فان هذا الاقرار المكتوب من الادارة يجب أن يتطابق مع الاجابات أو المزاعم الشفهية التي حصل عليها المراجع من العميل أثناء ادائه لمهمته، وبهذا الشكل فان هذا الاقرار يفيد في تخفيض احتمال سوء الفهم بخصوص هذه المزاعم أو الاجابات، كما أنه يؤكد من ناحية أخرى على مسئولية الادارة الاساسية عن البيانات الواردة بالقوائم المالية، ويؤرخ هذا الاقرار بتاريخ آخر يوم من أيام العمل الميداني، ومن ثم فانه يمثل آخر الواجبات المطلوب آدائها بواسطة المراجع عند قيامه بمهمة المراجعة، كما أن الخطاب يوجه إلى المراجع، ويوقع بواسطة الشخص (أو الأشخاص) المسئول بالشركة.

ويتضمن هذا الاقرار كافة مزاعم العميل المتعلقة بالقوائم المالية، والتي منها:

* مسئولية الادارة عن صدق وعدالة عرض القوائم المالية.

* توفير كافة السجلات المالية وما يتعلق بها من بيانات متاحة للمراجع.
* على حد علم الادارة، فان القوائم المالية لا تتضمن أية أخطاء أو مخالفات جوهرية.
* على حد علم الادارة، فان الشركة ملتزمة بالترتيبات التعاقدية المتعلقة بمهمة المراجعة.
* الافصاح عن كافة المعلومات المتعلقة بالعمليات المالية التي تمت مع طرف ذو صلة بالشركة.
* كافة الأمور المحتملة (كالالتزامات أو الخسائر أو التصرفات غير القانونية.... الخ) ا لتي نمت إلى علم الادارة قد أبلغت للمراجع وأفصح عنها بشكل مناسب.
* الافصاح عن كافة الأحداث التالية على تاريخ الميزانية والمتعلقة بالقوائم المالية موضع المراجعة بشكل مناسب.

وبالطبع فاننا يجب أن نأخذ في اعتبارنا أن مثل هذه القائمة السابقة للمزاعم التي يمكن أن يتضمنها اقرار الادارة لم تتضمن كافة العناصر التي يمكن أن تدرج بهذا الخطاب، فالمراجع والادارة يجب أن يتفقا على أي عنصر يتبين لهما أنه من المناسب الافصاح عنه بخطاب إقرار الادارة، هذا ويجب أن يقتصر هذا الاقرار - بصفة عامة - على تلك العناصر الهامة نسبياً، إلا أن هذه الأهمية النسبية يجب أن لا تطبق على الافصاحات المتعلقة بالتصرفات غير القانونية والمخالفات، كما أنها لا تطبق بخصوص مزاعم الادارة المتعلقة باتمام السجلات المحاسبية.

وعلى الرغم من أن خطاب إقرار الادارة لا يمثل بصفة عامة دليل اثبات له صلاحية عالية، إلا أنه يعد من أدلة الاثبات الشفهية الهامة لدرجة أن رفض الادارة في اعداد هذا الخطاب قد يحول دون إبداء رأي غيرمتحفظ بواسطة المراجع، ففي مثل هذه الأحوال اما أن يبدي المراجع رأياً متحفظاً أو أن يمتنع كلية عن إبداء الرأي، فاقرار الادارة يعد جزءاً هاماً لإتمام مهمة المراجعة.

تدقيق العمليات الحسابية **Recomputation**

تستخدم إجراءات تدقيق العمليات الحسابية لتوفير الدليل بهدف التحقق من أرصدة الحسابات المحددة بناء على عمليات حسابية، وهذا الدليل - ينطلق

عليه أحياناً «دليل حسابي» - يوفر القرينة على تحقق أهداف المراجعة المتعلقة بالتقويم وصحة وشرعية العمليات المالية، فالمراجع يقوم بهذه المراجعة الحسابية عند اختبار تفاصيل أرصدة بعض الحسابات كالاستهلاك والديون المعدومة والمستحقات والمقدمات، وعندما يستخدم المراجع ورقة العمل المعدة بواسطة العميل فان أول إجراء يجب آدائه بواسطة المراجع هو إعادة الجمع للتحقق من أن الاجماليات تتفق مع التفاصيل الواردة بها، وغالباً ما يقترن هذا الاجراء (تدقيق العمليات الحسابية) بأساليب جمع أدلة الاثبات الأخرى، كفحص المستندات والمصادقات.

المطابقة (التسوية) Reconcilation

لاحظنا فيما تقدم أهمية أدلة الاثبات التي يمكن أن يحصل عليها المراجع من خارج تنظيم العميل، لكن غالباً ما تختلف قيم بعض العمليات الموضحة في أدلة الاثبات عن ما هو مثبت بسجلات العميل، وذلك بسبب الفروق الزمنية المتعلقة بزيادة أو انخفاض العنصر موضع الفحص، ومن هنا فانه يكون على المراجع - في هذه الحالة - إجراء مثل هذا النوع من التسوية، لتفسير هذه الفروض بين رصيد العنصر كما هو مبين في دفاتر العميل ورصيده طبقاً للمعلومات الواردة بين رصيد العنصر الخارجي (دليل الاثبات)، وتستخدم هذه التسويات دائماً عندما يقارن المراجع بين رصيد النقدية كما هو وارد في كشف حساب البنك برصيد حساب النقدية بدفتر الاستاذ، كما أن هذه التسويات تكون غالباً ضرورية - أيضاً - عند مقارنة أرصدة حسابات المدينين المصدق عليها بتلك الأرصدة بدفتر الاستاذ المساعد.

الفحص التحليلي والانتقادي Scanning & Analytical Review

تستخدم أساليب الفحص التحليلي والانتقادي عادة معاً للمساعدة في اكتشاف الأحداث غير العادية أو العلاقات غير العادية بالبيانات المسجلة، وقد يطلق على الفحص الانتقادي أحياناً التدقيق والتمحيص (Scrutinizing)، فعلى سبيل المثال نجد أن برنامج المراجعة قد يتطلب من المراجع ضرورة «تدقيق الأرصدة غير العادية والكبيرة لحسابات العملاء بدفتر الأستاذ المساعد وتتبع هذه الأرصدة حتى المستندات الأصلية»، ومثل هذا الفحص الانتقادي - على الرغم

من أنه يمثل دليل اثبات مباشر في حد ذاته ـ غالباً ما يلفت نظر المراجع واهتمامه إلى تلك الأمور غير العادية، والتي تتطلب إجراءات مراجعة أخرى، كالاستفسار والفحص المستندي، ولهذا فان معظم شركات المراجعة الكبيرة يكون لديها برامج كومبيوتر جاهزة (Computer Software Package Programs) تمكنها من آداء هذا الفحص الانتقادي (فضلاً عن أساليب أخرى للمراجعة). . سوف يتم مناقشتها في الفصل التاسع.

أما الفحص التحليلي فانه يوفر أيضاً الدليل على العلاقات غير العادية ببيانات العميل، فهو يهدف ـ كالفحص الانتقادي ـ إلى لفت نظر المراجع إلى تلك الأمور غير العادية التي قد تتطلب مزيداً من أدلة الاثبات، كالتدعيم المستندي الاضافي لهذه العناصر. وتستخدم أساليب الفحص التحليلي في مراحل التخطيط للمراجعة لتحديد تلك العناصر غير العادية التي تتطلب عناية خاصة من المراجع خلال عملية جمع أدلة الاثبات، كما أن هذا الفحص التحليلي يمكن أن يستخدم ـ أيضاً ـ كاختبار أساسي أثناء الفحص الميداني، وفي نهاية مرحلة جمع أدلة الاثبات، وذلك لتوفير تدعيم موثوق فيه لأرصدة القوائم المالية. ونظراً لاستخدام نظام المحاسبة على أساس القيد المزدوج فان العلاقات التبادلية تكون موجودة بين البيانات المسجلة بدفاتر العميل، ولهذا فان الخطأ في حساب ما سوف يسبب دائماً خطأ في حساب آخر، فعلى سبيل المثال نجد أن المغالاة في قيمة المخزون آخر الفترة سوف يؤدي حتماً إلى تدنية تكلفة البضاعة المباعة، وبالتالي يؤدي إلى المغالاة في صافي الدخل، وبالطبع فان هناك عناصر أخرى عديدة يمكن أن توضح مثل هذه العلاقات المنطقية، ولهذا فان المراجع باستطاعته أن يدرك خلال الفحص التحليلي مثل هذه العلاقات، كما أنه يجب أن يكون يقظاً عند اكتشاف هذه الأرصدة الشاذة. ومن بين العلاقات المتداخلة بين البيانات المسجلة نجد:

* المبيعات ـ حسابات المدينين.
* النقدية ـ حسابات المدينين.
* أوراق القبض ـ ايرادات الفوائد.
* حسابات المدينين ـ الديون المعدومة.
* الاستثمارات ـ ايرادات الاستثمارات.
* المخزون ـ تكلفة المبيعات.

* الأصول الثابتة ـ مصروف الاستهلاك.
* حسابات الدائنين ـ المخزون والمشتريات.
* الفائدة المستحقة ـ مصروف الفائدة.
* صافي الدخل ـ مصروف ضرائب الدخل وضرائب الدخل المستحقة.

بنفس المنطق فان هناك أيضاً علاقات بين مصروف التأمين والأصول الثابتة، مصروف الأتعاب القانونية والالتزامات المحتملة، وأوراق الدفع ومصروف الفائدة.

توقيت اختبارات المراجعة Timing of Audit Tests

تجري اختبارات المراجعة ـ بصفة عامة ـ قبل نهاية الفترة المحاسبية أو خلال المراحل النهائية لعملية المراجعة، وتعتمد القرارات المتعلقة بتوقيت اختبارات المراجعة جزئياً على أهداف المراجعة، وجزئياً على عوامل أخرى.

فعلى سبيل المثال لو أن الهدف هو تقييم النظم ـ كما في حالة كون نظام الرقابة الداخلية عنصراً يجب فحصه للتحقق من صحة وشرعية العمليات المالية ـ فانه يكون من المرغوب اجراء الفحص المستندي والملاحظة والاستفسارات الضرورية للتقييم التمهيدي للنظام في بداية عمل المراجعة (قبل نهاية الفترة المحاسبية)، وبصفة عامة فان الاختبارات يجب أن تجري في أسرع وقت ممكن بعد تحديد أهداف المراجعة، وذلك تفادياً للعجلة بعد ذلك وتحمل أعباء الوقت الاضافي خلال المراحل النهائية لعملية المراجعة.

أما العوامل الأخرى التي يمكن أن تؤثر على تقدير المراجع المتعلق بتوقيت اجراء الاختبارات فتشمل: (١) ما إذا كانت ظروف النشاط غير المواتية يمكن أن تزيد من مخاطر إجراء اختبارات قبل نهاية الفترة المحاسبية، (٢) ما إذا كان النظام المحاسبي للعميل يتوافر له الخصائص الضرورية لتشغيل المعلومات الدقيقة قبل نهاية الفترة المحاسبية كما هو الحال في المراحل النهائية للعمل الميداني، (٣) ما إذا كانت أدلة الاثبات الكافية متاحة قبل نهاية الفترة المحاسبية وفي تاريخ الميزانية، (٤) ما إذا كانت الاختبارات الأساسية الفعالة يمكن تصميمها في غياب نظام الرقابة المحاسبية الداخلية.

أسئلة وحالات ومشاكل

أولاً: الأسئلة

١ ـ ما أدلة ادلة الاثبات في المراجعة؟

٢ ـ ما المقصود بكفاية وصلاحية أدلة الاثبات؟

٣ ـ كيف يمكن أن تؤثر طبيعة العنصر محل الفحص على حكم المراجع فيما يتعلق بكفاية أدلة الاثبات؟.

٤ ـ كيف تؤثر جودة (أو صلاحية) الأدلة على كمية أدلة الاثبات المطلوبة لتدعيم رأى المراجع؟.

٥ ـ لماذا يرغب المراجع ـ غالباً ـ قبول أدلة اثبات حتى لو كانت غير مقنعة بشكل تام؟.

٦ ـ ما تكاليف المراجعة بأكثر من اللازم (الحصول على أدلة أكثر من اللازم) والمراجعة بأقل من اللازم (إبداء الرأي بناء على أدلة غير كافية)؟.

٧ ـ ما المعيار الذي يمكن أن يطبقه المراجع في تحديد مدى كفاية أدلة الاثبات التي يجمعها خلال عملية المراجعة؟.

٨ ـ ما المقصود بالفعالية والملائمة في تحديد مدى صلاحية أدلة الاثبات؟.

٩ ـ ماذا يقصد بموضوعية أدلة الاثبات في المراجعة؟.

١٠ ـ ما العلاقة بين الأهمية النسبية والمخاطرة النسبية للأدلة المطلوبة لتدعيم حكم المراجع فيما يتعلق بصدق وعدالة البيانات المعروضة؟.

١١ ـ اذكر خمسة عوامل على الأقل يجب أن يأخذها المراجع في اعتباره عند الحكم على الأهمية النسبية.

١٢ - لماذا يعطي وقتاً أطول نسبياً في مراجعة النقدية والأصول الجارية الأخرى من ذلك الوقت المعطي للتحقق من الأصول الثابتة؟.

١٣ - لماذا يعتمد المراجع على إجراءات إختبارية في جميع أدلة الاثبات في المراجعة؟ اشرح.

١٤ - ما معنى شرعية وصحة العمليات موضع المراجعة؟.

١٥ - كيف يحتفظ المراجع بأدلة الاثبات التي جمعها خلال قيامه باجراءات المراجعة؟.

١٦ - ما المقصود بكل من المصطلحات التالية: اختبارات الالتزام بالسياسات الادارية، الاختبارات الأساسية، الاختبارات ذات الغرض المزدوج.

١٧ - لماذا يقوم المراجعون بصفة عامة بعملية فحص مستندي لحسابات الأصول بدءاً من الأرصدة حتى مستنداتها الأولية المدعمة بينها بالنسبة لحسابات الالتزامات فانه يتم تتبع أرصدتها؟ اشرح.

١٨ - قد يكتشف المراجع وجود أصل ما مغالي في قيمته. ما نظرة المراجع المنطقية تجاه الأخطاء المعاوضة أو المقابلة؟ اشرح.

١٩ - صنف باختصار اجراءات المراجعة الأربعة التي ذكرت بالتحديد في المعيار الثالث للعمل الميداني. وهل تستخدم كل هذه الاجراءات في التحقق من كل عنصر بالقوائم؟ اشرح.

٢٠ - صف باختصار أربعة اجراءات محددة والتي تمثل طرقاً مختلفة لتطبيق اجراء الفحص.

٢١ - لماذا يعتبر الدليل المستندي الذي نشأ خارج منشأة العميل أكثر صلاحية من ذلك الذي نشأ داخلها؟ اشرح.

٢٢ - ما المقصود بمسار المراجعة؟ اذكر السجلات والمستندات الرسمية التي تظهر عادة في مسار المراجعة لحسابات المدينين، وتتبع هذه السجلات والمستندات لتوضيح كل من عمليتي الفحص المستندي والتتبع.

٢٣ - ما الفرق بين المصادقات الموجبة والمصادقات السالبة؟ متى يرجح استخدام كل منهما.

٢٤ ـ كيف تحفظ بالنتائج التي تستلخص من الاستفسارات الشفهية كدليل اثبات في المراجعة؟.

٢٥ ـ ما المقصود باجراءات الفحص التحليلي والانتقادي؟ وكيف تستخدم؟.

٢٦ ـ هل يجب انجاز بعض اختبارات مراجعة قبل نهاية الفترة محل المراجعة؟ اشرح.

ثانياً: الحالات

(١) خلال ندوة منزلية لمناقشة بعض الأمور المهنية يرى أحد المحاسبين ـ الذي عين حديثاً ـ بأن مهنة المحاسبة يجب أن تضع معياراً محدداً نتعرف به على كمية أدلة الاثبات التي يجب جمعها قبل إبداء الرأي في صدق وعدالة القوائم المالية. فهو يرى أنه بدون هذا المعيار لن يتفق اثنين من مكاتب المراجعة على نفس كمية الأدلة لنفس المهمة محل المراجعة.

المطلوب:

بصفتك موجهاً لندوة المناقشة، فالمطلوب أن ترد على تعليقات هذا المحاسب.

(٢) تم تعيين «صالح الحميدان» كمحاسب جديد يعمل تحت اشرافك في مهمة المراجعة. وقد لاحظ الحميدان من برنامج المراجعة أن أدلة الاثبات التي تم جمعها من فحص فواتير الشراء تعد أكثر صلاحية من الأدلة المستخرجة من فحص فواتير البيع. ولكنه يرى أنه ما دام كل من هذين النوعين من المستندات يعكس كميات البضاعة، وأسعارها، وقيمتها فيجب اذن أن يتساوا في الصلاحية.

المطلوب:

اشرح لهذا المحاسب لماذا يضع المراجع ثقة أكبر في أدلة الاثبات المتعلقة بفواتير الشراء عن تلك المتعلقة بفواتير البيع.

(٣) عند البدء في القيام بمهمة المراجعة اصطحب «حمد الخليفة» كبير المحاسبين أحد المحاسبين لديه وهو «سعد الدخيل» في جولة عمل إلى مصنع العميل.

وقد تفقدوا الحالة العامة للمعدات والتعرف على المعدات الجديدة التي حصل عليها العميل أثناء السنة. وبعد انتهاء الجولة طلب الخليفة من سعد الدخيل أن يفحص الأدلة المستندية للمعدات الجديدة التي شاهدوها أثناء جولتهم في المصنع. وقد تساءل الدخيل عن الحكمة من وراء هذا الطلب ويرى أن «الخليفة» قد قام فعلاً بمراجعة هذه الآلات خلال جولته بالمصنع.

المطلوب:

بصفتك كبير المحاسبين، وضح كيف ترد على هذا المحاسب.

(٤) تم اكتشاف خطأ قدره ١٠٠٠٠ ريال أثناء مراجعة المخزون. وتبلغ القيمة الاجمالية للمخزون حوالي ١٠٠٠٠٠٠ ريال. ويرى المحاسب الذي اكتشف الخطأ بأنه طالما أن قيمة الخطأ تمثل ١ ٪ فقط من إجمالي المخزون فهو اذن غير ذي أهمية نسبية ومن ثم يمكن إهماله.

المطلوب:

تقييم الموقف الذي اتخذه هذا المحاسب.

(٥) افترض أنك كلفت المحاسب «فؤاد السلوم» الذي يعمل تحت إشرافك، بمسئولية تسوية رصيد النقدية بحساب الاستاذ مع رصيد كشف البنك. وبعد أن قضى السلوم فترة من الوقت في هذا العمل أعد تقريراً ذكر فيه أنه غير قادر على اتمام عمل مذكرة التسوية بين الرصيدين، وأن الفرق بينهما ضئيلاً ومن ثم فانه لا يعد ـ في تقديره ـ مهماً نسبياً.

المطلوب:

ما الموقف الذي تتخذه في الرد على هذا المحاسب؟

(٦) خلال تشاورك مع فريق المراجعة الذي يعمل معك وقبل القيام بمهمة المراجعة، تركز الحديث عن أهمية اكتشاف المغالاة في الأصول، والتدنية في الالتزامات. واستفسر أحد المحاسبين الجدد: لماذا لا يوزع فريق المراجعة اهتمامه بالتساوي لكل من المغالاة والتدنية بالنسبة للأصول والالتزامات.

المطلوب:

الرد على استفسار هذا المحاسب.

(٧) تهدف المراجعة إلى تحقيق ستة أهداف رئيسية، كما أن هناك اجراءات معينة لجمع أدلة الاثبات الكافية والصالحة للحكم على صدق وعدالة القوائم المالية. ويرى أن المحاسبين حديثي التخرج بأن كافة هذه الأهداف يمكن استيفاءها من خلال التحقق من جميع أرصدة الحسابات.

المطلوب:

تقييم ما يراه هذا المحاسب.

(٨) يقوم أحد المحاسبين الذي يعمل تحت اشرافك بفحص مستندي للشيكات المنصرفة وإيصالات استلام النقدية. ويرى هذا المحاسب أنه يفترض بأن كل من الشيكات المنصرفة وإيصالات استلام النقدية تتساوى من حيث أنها أدلة اثبات مستندية مقنعة ومدعمة للمدفوعات النقدية والمقبوضات النقدية على التوالي. ولا يرى هذا المحاسب أي اختلافات في مدى صلاحية وفعالية هذين المستندين كأدلة اثبات للمدفوعات والمقبوضات النقدية.

المطلوب:

ما رأيك في وجهة نظر هذا المحاسب؟

(٩) بصفتك كبير المحاسبين في مهمة المراجعة، فقد أصدرت تعليماتك إلى «صالح المسعود» أحد المحاسبين لديك أن يفحص مستندياً عينة من العمليات المسجلة بالجانب المدين في حسابات المدينين. وبعد أن أتم المحاسب هذا العمل طلبت منه أن يتتبع فواتير الشراء حتى أرصدة حسابات الدائنين بدفتر الأستاذ. وقد سألك المسعود لماذا طلبت منه أن يفحص مستندياً حسابات المدينين بينما يقوم بتتبع فواتير المشتريات إلى أرصدة حسابات الدائنين.

المطلوب:

تبرير تعليماتك

(١٠) لاحظ «محمد البلبيسي» كمحاسب بفريق المراجعة، أن برنامج المراجعة يتطلب فحص اليوميات الخاصة بالمقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية عن شهري محرم وصفر التي تلي نهاية الفترة تحت المراجعة. وقد تم تحذير فريق المراجعة من القيام بمراجعة أكثر من اللازم ولذلك فقد استفسر

البلبيسي عن الحكمة من فحص السجلات المحاسبية لهذين الشهرين، حيث أنهما خارج نطاق الفترة محل المراجعة. ويرى البلبيسي أن استبعاد مثل هذه الاجراءات من شأنه أن يؤدي إلى تخفيض الوقت الذي ينفقه فريق المراجعة في مهمته وهذا يخفض المراجعة بأكثر من اللازم.

المطلوب:

الرد على ما يعنيه هذا المحاسب.

(١١) لاحظ المحاسب «سمير السعدون» أن برنامج المراجعة يستلزم فحص نظام الرقابة الداخلية واختبار مدى الالتزام به، كما لاحظ أيضاً أن برنامج المراجعة يستلزم عمل اختبارات أساسية لأرصدة الحسابات. وقد سأل السعدون عن مدى ضرورة الاختبارات الأساسية، طالما أنه يمكن الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية للتأكد من شرعية جميع العمليات وصحة تسجيلها.

المطلوب:

الرد على السعدون.

(١٢) بافتراض انك في شهر شعبان دخلت في مفاوضات مع عميل مرتقب لمراجعة تقاريره المالية عن العام الذي ينتهي في آخر ذي الحجة. ويرى هذا العميل الانتظار حتى آخر العام لاتخاذ قراره بشأن التعاقد معك.

المطلوب:

الرد على هذا العميل المرتقب.

(١٣) بصفتك كبير المحاسبين المسئول عن مراجعة سجلات أحد العملاء، فقد رفضت إدارة العميل أن تمدك باقرار الادارة. ويرى مدير الشركة أنه لا يجد سبباً لمثل هذا الخطاب ذلك لأن من مسئولية فريق المراجعة اكتشاف الانحرافات عن المبادىء المحاسبية المتعارف عليها والأخطاء والمخالفات. فضلاً عن ذلك فهو يرى أن تعيين هؤلاء المراجعين ما هو إلا لتحقيق هذه الأهداف.

المطلوب:

اشرح للعميل لماذا يجب عليه تقديم إقـرار الادارة، وما هـو التصرف الذي ستتخذه إذا ما استمر في رفض تقديم هذا الاقرار، برر موقفك.

ثالثاً: المشاكل

(١) اختار أفضل اجابة لكل من الأسئلة التالية:

أ - تتـوالى خطوات جمـع أدلة الاثبـات لتـدعيم رأي المـراجـع عـلى النحـو التالي:

١ - اختبـارات أساسيـة، فحص نظام الـرقابـة الداخليـة، اختبـارات الالتزام بالسياسات الادارية.

٢ - فحص نـظام الرقـابة الـداخلية، اختبـارات أساسيـة، اختبـارات الالتزام بالسياسات الادارية.

٣ - فحص نـظام الرقـابة الـداخلية، اختبـارات الالتزام بـالسياسـات الادارية، اختبارات أساسية.

٤ - اختبـارات الالتزام بـالسياسـات الادارية، فحص نـظام الـرقـابـة الداخلية، اختبارات أساسية.

ب - خـلال عمليـة المـراجعـة، طلب أحـد المـراجعـين مـزيـداً من البحث والتشاور مع الآخرين، يعتبر ذلك:

١ - جزءاً مناسباً من الممارسة المهنية لمهمة المراجعة.

٢ - من مسئولية الادارة وليس المراجع.

٣ - بمثابة فشل في دور المحاسب القانوني لـلاستجابـة لمعايـير المراجعـة المتعارف عليها نظراً لانعدام الكفاءة.

٤ - بمثابة ممارسة غير عادية حيث أنها تشير إلى أن المحاسب القانوني لا يجب أن يقبل القيام بالمهمة.

جـ ـ ما الخاصية العامة في معايير العمل الميداني؟

١ ـ الصلاحية، والاستقلال، والعناية المهنية للأشخاص الذين يقومون بالمراجعة.

٢ ـ المعيار الخاص بعناصر تقرير المراجع عن القوائم المالية وما يرتبط بها من ملاحظات تم الافصاح عنها.

٣ ـ معيار تخطيط المراجعة وجمع أدلة الاثبات.

٤ ـ الحاجة الى الاستقلال والحيدة في الاتجاه العقلي في كل ما يرتبط بالمراجعة.

د ـ فيما يتعلق بالمعيار الثالث من معايير المراجعة المتعارف عليها للعمل الميداني، يقوم المراجع بفحص أدلة الاثبات التي يمكن الاعتماد عليها والتي تشمل كافة ما يلي عدا:

١ ـ الدليل المحاسبي للعميل.

٢ ـ إقرار الادارة الذي يقدمه العميل.

٣ ـ فواتير البائع أو المورد.

٤ ـ محاضر اجتماعات مجلس الادارة.

هـ ـ عندما يتم الفحص وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، يجب على المحاسب المستقل:

١ ـ أن يستخدم العينات الاحصائية.

٢ ـ أن يستخدم اجراءات الفحص التحليلي.

٣ ـ أن يحصل على إقرار مكتوب من الادارة بخصوص مزاعمها.

٤ ـ أن يتفقد عملية الحصر المادي للمخزون في تاريخ الميزانية.

و ـ تتكون أدلة الاثبات المدعمة للقوائم المالية من البيانات المحاسبية الأساسية وكل ما هو متاح للمراجع من معلومات موثوق بها. أيا من النقاط التالية تعطي مثالاً عن المعلومات الموثوق بها:

١ ـ محاضر اجتماعات مجلس الادارة.

٢ ـ دفاتر الاستاذ العام والاستاذ المساعد.

٣ ـ الدليل المحاسبي.

٤ ـ كشوف حساب وتخصيص التكاليف.

ز ـ إذا رفضت الادارة اعداد خطاب الاقرار لبعض المسائل التي يرى المراجع أهميتها، أيا من الآتي يعد مناسباً:

١ ـ يمكن للمراجع أن يعتمد على الأدلة الشفهية المرتبطة بهذه المسائل كأساس لابداء رأياً غير متحفظ.

٢ ـ لا يعتبر مثل هذا الرفض من العميل تقييداً لنطاق المراجعة.

٣ ـ قد يؤثر هذا التصرف على قدرة المراجع في الاعتماد على إقرارات أخرى من الادارة.

٤ ـ قد يصدر المراجع رأياً سلبياً في هذه الحالة.

ح ـ أي الفقرات التالية من النادر أن يتضمنها خطاب إقرار الادارة؟

١ ـ لم تحدث أي وقائع بعد تاريخ الميزانية العمومية وتتطلب تسويات أو الافصاح عنها بالقوائم المالية.

٢ ـ ان الشركة ملتزمة بكافة الاتفاقات التعاقدية التي من شأنها ـ إذا ما أغفلت ـ أن تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية.

٣ ـ على حد علم الادارة فان الشركة مسئولة عن التصرفات غير القانونية للعاملين لديها.

٤ ـ كافة القوائم المالية وما يتعلق بها من بيانات متاحة للمراجع.

ط ـ أي النقاط التالية لا تمثل أساساً صادقاً وشرعياً للمراجع في تحديد طبيعة ومدى وتوقيت اختباراته؟

١ ـ المخاطرة النسبية.

٢ ـ العلاقة بين تكلفة الحصول على الدليل وبين منفعته.

٣ ـ صعوبة وتكلفة اختبار عنصر معين.

٤ ـ درجة الاعتماد على أساليب الرقابة الداخلية.

ي ـ ان اجراءات الفحص التحليلي هي عبارة عن:

١ ـ اختبارات أساسية تم تصميمها لتقييم نظام الرقابة الداخلية.

٢ ـ اختبارات الالتزام بالسياسات تم تصميمها لتقييم صدق وصحة خطاب اقرار الادارة.

٣ ـ اختبارات أساسية تم تصميمها لتقييم مدى معقولية المعلومات المالية.

٤ ـ اختبارات الالتزام بالسياسات تم تصميمها لتقييم مدى معقولية المعلومات المالية.

(٢) اختار أفضل اجابة لكل من الأسئلة التالية:

أ ـ أي المستندات التالية تعد أكثر صلاحية:

١ ـ فاتورة المبيعات التي يصدرها العميل ويؤيدها ايصال الاستلام من الشاحن الخارجي.

٢ ـ المصادقة الخاصة برصيد الدائنين والتي ترسل وترد مباشرة الى المراجع.

٣ ـ شيك أصدرته الشركة ويحمل توقيع المستفيد والمرفق بكشف حساب البنك الذي أرسل مباشرة للمراجع.

٤ ـ ورقة العمل التي أعدها المراقب المالي للعميل والتي روجعت بواسطة أمين الخزينة التابع للعميل.

ب ـ تعتمد كفاية وصلاحية أدلة الاثبات بصفة أساسية على:

١ ـ ما هو متاح من بيانات موثوق فيها.

٢ ـ معايير المراجعة المتعارف عليها.

٣ ـ الأدلة وثيقة الصلة بالموضوع.

٤ ـ حكم المراجع.

جـ ـ لتحقيق صلاحية دليل الاثبات فانه يجب أن يتصف بخاصيتين هما:

١ ـ التوقيت، والواقعية.

٢ ـ امكانية الاعتماد عليه، ومستندي.

٣ ـ الفعالية، والملائمة.

٤ ـ مفيد، وموضوعي.

د ـ ان غالبية العمل الذي يقوم به المراجع المستقل فيما يتعلق بابداء الرأي في القوائم المالية ينطوي على:

١ ـ دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

٢ ـ الحصول على أدلة الاثبات وفحصها.

٣ ـ فحص العمليات النقدية.

٤ ـ مقارنة ما هو مدون بالسجلات مع الأصول.

هـ ـ على الرغم من أن فعالية أدلة الاثبات تعتمد على الظروف التي في ظلها تم الحصول عليها، فان هناك ثلاثة افتراضات عامة لها بعض النفع. وفيما يلي عدد من المواقف تشير إلى درجات الثقة النسبية التي يضعها المحاسب القانوني في نوعين من أدلة الاثبات التي حصل عليها في مواقف مختلفة. أي هذه المواقف يعتبر استثناء لأحد الافتراضات العامة؟

١ ـ يعطي المحاسب القانوني ثقة أكبر في رصيد حساب مبيعات الخردة والنفايات بمصنع (أ) حيث أجرى المحاسب القانوني في هذا المصنع اختبارات محدودة على العمليات نظراً لجودة نظام الرقابة الداخلية به أكثر من مصنع (ب)، حيث أجرى المحاسب القانوني اختبارات واسعة وشاملة للعمليات بسبب ضعف نظام الرقابة الداخلية به.

٢ ـ يعطي المحاسب القانوني ثقة أكبر على العمليات الحسابية التي يجريها بنفسه بالنسبة للفوائد المستحقة على السندات المصدرة، أكبر من القيمة المصدق عليها من المستفيد.

٣ ـ يعطي المحاسب القانوني ثقة أكبر في تقرير الخبير عن مخزون المجوهرات الثمينة، أكثر من مشاهدات المحاسب القانوني للحصر المادي لهذه المجوهرات.

٤ ـ يعطي المحاسب القانوني ثقة أكبر في جدول التأمين الذي حصل عليه من وكيل شركة التأمين، أكثر من اعتماده على جدول معد بواسطة فريق المراجعة الداخلية.

و ـ ان الفشل في اكتشاف خطأ ذو قيمة نقدية هامة نسبياً بالقوائم المالية يعتبر مخاطرة ومن ثم فان المراجع يحاول الحد منها عن طريق:

١ ـ عمل اختبارات أساسية.

٢ ـ عمل اختبارات الالتزام بالسياسات الادارية.

٣ ـ تقييم نظام الرقابة الداخلية.

٤ ـ الحصول على اقرار الادارة.

ز ـ يتضمن برنامج المراجعة بصفة عامة الاجراءات اللازمة لفحص العمليات الفعلية والأرصدة الناتجة. وتصمم هذه الاجراءات أساساً:

١ ـ لاكتشاف المخالفات الناتجة عن قوائم مالية محرفة.

٢ ـ لاختبار مدى كفاية أساليب الرقابة الداخلية.

٣ ـ لجمع أدلة اثبات موثوق بها.

٤ ـ للحصول على معلومات تساعد على الافصاح السليم.

ح ـ تتعلق العبارات التالية بمناقشة أدلة الاثبات في المراجعة بين اثنين من المحاسبين القانونيين. رأياً من هذه العبارات غير صحيحة بالنسبة لأدلة الاثبات؟

١ ـ «أنا نادراً ما اقتنع بشكل قاطع فيما يتعلق بجميع جوانب القوائم التي يتم فحصها».

٢ ـ «أنا لن أعتد بهذا الاجراء لأنه وان كان يعتمد على أدلة اثبات مقنعة إلا أنني أسعى إلى الاعتماد على أدلة إثبات مقنعة بشكل مطلق أو كلي».

٣ ـ «إنني أقوم بتقييم درجة المخاطرة عند تحديد نوع الأدلة التي سأجمعها».

٤ ـ «إنني أقوم بتقييم منافع الأدلة التي أستطيع أن أحصل عليها مقابل تكلفة الحصول عليها».

ط ـ أي الأمثلة التالية قد لا يحتاج فيها المراجع إلى مساعدة خبير متخصص؟
١ ـ تقدير قيمة مخزون من عناصر فنية معينة.
٢ ـ تحديد كميات الموارد الموجودة في باطن الأرض.
٣ ـ تحديد قيمة أوراق مالية غير مدرجة بجداول سوق الأوراق المالية.
٤ ـ التحقق من القيمة المقدرة للأصول الثابتة.

ي ـ إذا لاحظ المراجع تقلبات هامة في أرصدة عناصر أساسية بالقوائم المالية للشركة، ولم تستطع الشركة تقديم تبريراً معقولاً لذلك، فيجب على المراجع في هذه الحالة:
١ ـ اعتبار هذا الأمر نوعاً من القيود المفروضة على نطاق المراجعة.
٢ ـ عمل إجراءات إضافية للمراجعة لفحص مثل هذا الأمر.
٣ ـ تكثيف عملية الفحص لاكتشاف الغش والاحتيال المتوقع من الادارة.
٤ ـ الانسحاب من المهمة.

ك ـ أيا من الآتي لا يعد من اجراءات المراجعة التي تستخدم لآداء اختبارات الالتزام بالسياسات؟
١ ـ الاستفسار.
٢ ـ الملاحظة.
٣ ـ المصادقات.
٤ ـ الفحص.

(٣) يستخدم المراجعون باستمرار المصطلحات التالية:
معايير، اجراءات، أهداف.

المطلوب:

أ ـ عرف المعايير كما وردت في كتابات المراجعة عموماً. ناقش الفروض الأساسية والمفاهيم التي يستند عليها كل معيار.

ب ـ عرف الاجراء كما ورد في كتابات المراجعة عموماً. اذكر ثمانية أنواع مختلفة على الأقل من الاجراءات التي يستخدمها المراجع خلال عملية الفحص في المراجعة.

جـ ـ اذكر الأهداف الستة للمراجعة والتي نوقشت في هذا الفصل وكيف ترتبط هذه الأهداف بالمزاعم التي ترد بالقوائم المالية لعملاء المراجعة؟ ما وظيفة أهداف المراجعة عند مقارنتها مع كل من المعايير والاجراءات؟.

(٤) حصل محاسب قانوني على أنواع مختلفة من أدلة الاثبات سيبنى عليها رأيه المهني عن صدق وعدالة القوائم المالية التي قام بفحصها، ويوجد من بين هذه الأدلة المصادقات من أطراف خارجية.

المطلوب:

أ ـ ما المقصود بالمصادقة في المراجعة.

ب ـ ما الخصائص التي يجب توافرها في المصادقة إذا ما اتخذها المحاسب القانوني كدليل اثبات عن شرعية وصحة العمليات.

(٥) فيما يلي نماذج لأنواع الأدلة المستندية التي يحصل عليها المراجعون:

١ ـ كشوف حساب البنك الدورية.

٢ ـ مصادقات حسابات المدينين.

٣ ـ دفاتر الأستاذ المساعدة لحسابات المدينين.

٤ ـ محاضر جلسات مجلس الادارة والجمعية العمومية للمساهمين.

٥ ـ مستندات الشحن (فواتير الشحن).

٦ ـ الشيكات المنصرفة.

٧ ـ مستندات بأسماء المباني، والأراضي، والأصول الأخرى.

٨ ـ إقرار الادارة.

٩ ـ عقود العمل بالنسبة للمديرين الرئيسيين.

١٠ ـ عقود الايجار طويلة الأجل.

١١ ـ أوامر الشراء.

١٢ ـ بطاقات الوقت لاحتساب الأجور.

١٣ ـ تقارير استلام البضاعة الواردة.

١٤ ـ مصادقات أوراق الدفع.

١٥ ـ بوالص التأمين الاجبارية.

١٦ ـ إشعارات السداد.

١٧ ـ سجلات الأجور التي تبين الأجر الاجمالي، والاستقطاعات... الخ.

المطلوب:

أ ـ حدد بالنسبة لكل من المستندات السابقة:

١ ـ مصدره (خارجي أم داخلي).
٢ ـ الجهة التي يرسل إليها (إلى المراجع أم إلى العميل) أم يحفظ.

ب ـ تبويب كل من المصطلحات التالية من حيث مستوى الصلاحية.
استخدام النظام التالي في الاجابة:

١ ـ صالح جداً (جـ).

٢ ـ صالح الى حد ما (م).

٣ ـ أقل صلاحية (ق).

جـ ـ ما المعيار الذي يجب استخدامه لتبويب الأدلة المستندية وفقاً لدرجة صلاحيتها؟.

(٦) يتطلب المعيار الثالث من معايير المراجعة المتعارف عليها للعمل الميداني أن يحصل المراجع على أدلة اثبات كافية وصالحة لاتخاذها كأساس معقول لابداء الرأي عن القوائم المالية موضع الفحص. وفيما يتعلق بكفاية وصلاحية أدلة

الاثبات، فانه يجب وضع خط فاصل بين البيانات المحاسبية الأساسية وبين جميع المعلومات الأخرى المتاحة الموثوق فيها.

المطلوب:

أ ـ ناقش بصفة عامة المقصود **بالبيانات المحاسبية الأساسية** مع ذكر أمثلة.

ب ـ ناقش بصفة عامة المقصود **بالمعلومات الأخرى الموثوق فيها** مع ذكر أمثلة.

جـ ـ ناقش الاجراءات التي يستخدمها المحاسب القانوني لفحص: (١) البيانات المحاسبية الأساسية و (٢) المعلومات الأخرى الموثوق فيها.

(٧) بصفتك المراجع لشركة «الدهشان» الصناعية فقد حصلت على ميزان مراجعة بالأرصدة قبل التسويات وذلك من دفاتر الشركة عن السنة المنتهية في آخر صفر ١٤٠١. وفيما يلي الحسابات التي تضمنها ميزان المراجعة:

	مدين (دائن)
نقدية بالبنك غير مقيدة	٣٧٢٤٥ ريال
نقدية بالبنك مقيدة	٤٥٠٠٠
أوراق مالية (بالتكلفة أو السوق أيهما أقل)	٥٨٦٠٠
مدينون تجاريون	٨٦٢٩٥
أوراق قبض تجارية	٥٥٠٠٠
مخزون	٢٢٠٠٠٠
أراضي	٥٠٠٠٠٠
مباني بعد طرح مجمع الاستهلاك	٥٩٥٠٠٠
أثاث وتركيبات بالصافي بعد مجمع الاستهلاك	٢٤٧٦٢٠
براءات اختراع بالصافي بعد الاستنفاد	٤٦٢٥٠
دائنون تجاريون	(٦٠٢٥٠)
أوراق دفع للبنك قصيرة الأجل	(٧٦٤٨٠)
قرض برهن	(٧٩٥٠٠٠)
رأس مال الأسهم	(٢٥٠٠٠٠)

أرباح محتجزة	(٤٢٥٠٠٠)
مبيعات	(١٢٥٠٠٠٠)
تكلفة المبيعات	٨٤٤٠٠٠
مصروفات عامة وادارية	١٦٢٠٠٠
أتعاب مهنية وقانونية	١٦٤٨٠
مصروف الفوائد	١٢٣٠٠٠

معلومات اضافية:

(١) تحتفظ الشركة بجميع أوراق القبض التجارية.

(٢) تحتفظ الشركة بالأوراق المالية في خزانة ايداع الأمانات ببنك الرياض.

(٣) ان هناك مخزوناً للشركة قدره ٧٢٠٠٠ ريال موجود بأحد المستودعات العامة بمدينة أخرى.

المطلوب:

أ ـ للوفاء بهدف الوجود في المراجعة، أي الحسابات المعروضة بميزان المراجعة يجب التحقق منها بالمصادقات من مصادر خارجية؟ اذكر هذه المصادر مع الشرح باختصار لنوع المعلومات التي يجب المصادقة عليها.

اسم الحساب	المصدر الذي نتحقق منه	نوع المعلومات التي يجب المصادقة عنها

ب ـ بالنسبة للعناصر التي لا يمكن التحقق من وجودها عن طريق المصادقات، صف باختصار الاجراء الذي يجب اتخاذه للوفاء بهذا الهدف.

(٨) فيما يلي عدد من العناصر والمطلوب أن: (١) تصف أهداف المراجعة

الأساسية لفحصها و (٢) الاجراء الذي من شأنه الوفاء بكل هدف و (٣) الوقت الذي يجب أن يتم فيه هذا الاجراء (بمعنى هل يتم قبل تاريخ القوائم المالية أم بعد هذا التاريخ).

أ ـ القيود المسجلة بيومية المقبوضات النقدية.

ب ـ معدات ومبانى المصنع.

جـ ـ العلامات التجارية.

د ـ الأجور المستحقة.

هـ ـ الاستثمار في شركة تابعة.

و ـ أوراق دفع.

ز ـ أرباح محتجزة.

ح ـ مصروفات متنوعة.

(٩) يمكن تقسيم أنواع الاختبارات التي يقوم بها المراجع الى الفئات التالية: (١) اختبارات أساسية، (٢) اختبارات الالتزام بالسياسات الادارية، (٣) اختبارات ذات الغرض المزدوج. وفيما يلي عدد من أهداف المراجعة والمطلوب أن تحدد لكل منها نوع الاختبار المناسب.

أ ـ التأكد مما اذا كان قسم الائتمان قد قام بالتصديق على كل المبيعات قبل شحن البضاعة.

ب ـ التأكد من أن جميع العناصر التي تم شحنها قد سجلت بطريقة صحيحة في يومية المبيعات.

جـ ـ التأكد من التقويم الصحيح للمخزون المتقادم من المواد الخام عند تسجيله.

د ـ التأكد مما إذا كانت جميع المدفوعات النقدية تمت وفقاً لشيكات متسلسلة رقمياً.

هـ ـ التأكد منن أن جميع الاضافات الرئيسية الهامة التي جرت على المباني والمعدات مصدق عليها من مجلس الادارة.

و ـ اختبار تقويم مخزون البضاعة التامة.

ز ـ التأكيد على أنه قد تم استخدام المعدلات الصحيحة لساعات العمل في تحديد مبلغ مصروف الأجور.

ح ـ تحديد وجود رصيد خزينة المصروفات النثرية.

ط ـ تحديد ما إذا كانت جميع حسابات الدائنين التجاريين الموجودة قد سجلت.

ي ـ التأكد من مراجعة مشرفي الأقسام للعمليات الحسابية لقيم فواتير البيع.

(١٠) عند فحص المستندات أثناء الاختبارات الأساسية للأرصدة، نجد أن تحديد اتجاه اختبارات المراجعة يكون على قدر كبير من الأهمية، إلا أن تحديد هذا الاتجاه غالباً ما يعتمد على ما إذا كان هناك مغالاة أو تدنية لأرصدة القوائم المالية. ومن ناحية أخرى فان تحديد هذا الاتجاه ـ لبعض اختبارات المراجعة ـ قد يكون أقل أهمية نظراً لأن هدف المراجعة قد لا يكون منصباً على اكتشاف المغالاة أو التدنية في عرض القوائم المالية.

المطلوب:

أ ـ اشرح كل من مصطلح الفحص المستندي والتتبع.

ب ـ فيما يلي عدد من ملفات بيانات العميل يعقبها عدد من أهداف المراجعة والمطلوب أن تحدد بالنسبة لكل هدف ما إذا كان ينصب على اكتشاف المغالاة أم التدنية وما هو اتجاه اختبارات المراجعة وما إذا كان يتطلب فحص مستندي أو تتبع، مع تحديد مسار العملية من خلال الملفات وذكر اسم الملف المناسب للبيانات.

الملفات ومحتوياتها:

(١) ملف فواتير البيع.
(٢) ملف فواتير الشحن.
(٣) ملفات الائتمان.
(٤) ملف أوامر الشراء.
(٥) دفتر أستاذ مساعد المدينين.

(٦) العناصر المسجلة بدفتر الاستاذ العام.
(٧) ملف تقارير الاستلام.
(٨) قيود يومية المشتريات.
(٩) ملف فواتير المورد (البائع).
(١٠) قيود يومية المبيعات.
(١١) الاجماليات في يومية المبيعات.
(١٢) ملف المواد المنصرفة.
(١٣) تقارير تكلفة الانتاج.
(١٤) ملفات المخزون المستمر.

نظم اجابتك على النحو التالي:

هدف المراجعة	المغالاة أو التدنية أو أيا منهما	فحص مستندي أم تتبع	من (ملف بيانات)	إلى (ملف بيانات)
(أ)	مغالاة	فحص مستندي	قيود يومية المبيعات	ملف فواتير البيع، ملف فواتير الشحن

الأهداف:

أ ـ التأكد من أن المبيعات المسجلة قد تمت بالفعل.

ب ـ التأكد من أن جميع المشتريات التي تمت قد سجلت.

جـ ـ التأكد من أن فواتير البيع قد سجلت بصورة صحيحة في يومية المبيعات.

د ـ التأكد من أن فواتير البيع قد رحلت إلى الحسابات المناسبة للمدينين.

هـ ـ التأكد من أن المواد الخام المستخدمة قد استبعدت من سجلات المخزون المستمر.

و ـ التأكد من أن المواد المنصرفة من مخزون المواد الخام قد سجلت بصورة صحيحة وفقاً لما تم استخدامه في الانتاج تحت التشغيل.

ز ـ التأكد من أن المبالغ المرحلة لدفتر الأستاذ العام للمبيعات مدعمة بصورة كافية بملخص تفصيلي عن العمليات.

ح ـ التأكد من أن قيود يومية المبيعات قد رحلت بصورة صحيحة لدفتر الأستاذ العام للشركة.

(١١) افترض لكل من الحالات التالية أن الاختبارات الأولية للمراجع قد أشارت بأنه قد يكون هناك خطأ في حساب معين، وهذا الخطأ قد يكون (بأكثر من اللازم) أو (أقل من اللازم). وسنوضح في كل حالة نوع الخطأ وفقاً للحساب الأساسي المتعلق به، وعليك أن تشير لحساب ثان عكسي يتعلق بنفس الخطأ، وما إذا كان تأثر (بأكثر من اللازم) أو (أقل من اللازم) مع ذكر نوع الاختبار اللازم لاكتشاف كلا النوعين من الأخطاء (في الحساب الأول والحساب الثاني).

واليك اجابة الحالة الأولى كمثال عن الاجابة:

الحالة	الحساب الأول الذي يتعلق به الخطأ	خطأ في حساب ثان	الاختبارات الأساسية للكشف
(أ)	حساب المدينين (أكثر من اللازم)	المبيعات (أكثر من اللازم)	مصادقات حسابات المدينين، فحص مستندي من فواتير البيع إلى مستندات الشحن.
(٢)	المخزون (أكثر من اللازم)		
(٣)	حساب المدينين (أكثر من اللازم)		
(٤)	حسابات الدائنين (أقل من اللازم)		

(٥)	المبيعات (أقل من اللازم)		
(٦)	أوراق دفع (أقل من اللازم)		
(٧)	مباني ومعدات (أقل من اللازم)		
(٨)	النقدية (أكثر من اللازم)		
(٩)	تكلفة البضاعة المبيعة (أكثر من اللازم)		
(١٠)	مصروف الاستهلاك (أقل من اللازم)		

(١٢) خلال فحص القوائم المالية السنوية لشركة «الجزيرة» الصناعية، قام «صالح خليفة» رئيس مجلس ادارة الشركة، وعبدالله الشايع المراجع القانوني بمناقشة المسائل التي يقترح تضمينها بخطاب إقرار الادارة. وعندما استلم المراجع بالفعل خطاب اقرار الادارة اتصل بصالح خليفة ليبلغه بأن هذا الخطاب غير كامل. وفيما يلي نص خطاب الاقرار الذي إستلمه المراجع:

الى الاستاذ / عبدالله الشايع... المراجع القانوني.

فيما يتعلق بفحصك لقائمة المركز المالي لشركة «الجزيرة» الصناعية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٢ هـ وما يتعلق بها من قوائم للدخل والأرباح المحتجزة والتغيرات في المركز المالي عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، ولغرض إبداء الرأي فيما إذا كانت هذه القوائم تعرض بصدق وعدالة المركز المالي وكذا نتائج العمليات والتغيرات في المركز المالي للشركة وفقاً لمبادىء محاسبية متعارف عليها، فاننا نصدق ـ على حد علمنا واعتقادنا ـ على الأمور التالية:

- ليس هناك خطط أو نوايا قد تؤثر جوهرياً على القيمة المسجلة للأصول والالتزامات أو حتى على تبويبها.
- لا توجد أي ترتيبات لشراء أصول سبق بيعها.
- لم يكن هناك أي اخلال بالقوانين أو التشريعات يأب أخذها في الاعتبار للافصاح عنها بالقوائم المالية أو كأساس لتسجيل خسائر محتملة.
- لا توجد هناك دعاوى قضائية تستدعى الافصاح عنها وفقاً لرأي محامي الشركة.
- ليس هناك أي احتياطيات بغرض اعادة شراء أسهم رأس المال أو أي مبالغ محجوزة كضمانات أو تحويلات أو أي مطالبات أخرى.
- لا توجد أي ترتيبات من شأنها أن تقيد أرصدة النقدية.

صالح خليفة
رئيس مجلس ادارة شركة الجزيرة الصناعية.
تحريراً في ١٤ من ربيع الأول ١٤٠٣ هـ.

المطلوب:

حدد المسائل الأخرى التي يجب أن يتضمنها خطاب اقرار الادارة الصادر من شركة الجزيرة الصناعية.

الفصل السابع

دراسة وتقييم نظام الرقابة الدخلية

STUDY & EVALUATION OF INTERNAL CONTROL

يقضي المعيار الثاني من معايير العمل الميداني للمراجعة:

«دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية حتى يمكن تحديد مدى الاعتماد عليه ونطاق وأنواع الاختبارات الأساسية للمراجعة».

وسنقوم في هذا الفصل بتركيز اهتمامنا على المفهوم العام لهذا المعيار من وجهة نظر عمليات المراجعة، حيث تشتمل المناقشة على ما يلي:

١ ـ فحص العلاقة بين نظام الرقابة الدخلية ومهمة المراجعة.

٢ ـ توضيح كيفية استخلاص خصائص نظام الرقابة الدخلية الفعال من دراسة أهداف الرقابة الداخلية.

٣ ـ التعرف على بعض مشاكل الرقابة الداخلية في الشركات الصغيرة.

٤ ـ عرض لطرق دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية أثناء آداء مهام المراجعة.

٥ ـ وصف «أسلوب تقييم النظم: توثيق الأساليب الرقابية» (Sustems Evalua- tion Approach: Documentation of Controls) الـذي تتبعه مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية العالمية في تقييم الرقابة الداخلية.

العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية والمراجعة:

Relationship of the Internal Control System to the Autdit

تعرف نشرة معايير المراجعة رقم (١) الرقابة الداخلية على أنها:

«خطة تنظيمية وكافة الطرق والأساليب التي تتبعها المؤسسة من أجل حماية أصولها، والتأكد من دقة وامكانية الاعتماد على بياناتها المحاسبية، وتنمية الكفاءة التشغيلية وتشجيع الالتزام بالسياسات الادارية.

ويهتم المراجع - بصفة خاصة - بمدى فعالية الرقابة الداخلية في حماية أصول المؤسسة وتوفير بيانات محاسبية دقيقة يمكن الاعتماد عليها. كما يود أن يعرف ما اذا كان في استطاعته التأكد بدرجة معقولة من امكانيات أساليب الرقابة الداخلية في منع أو اكتشاف حدوث أخطاء جوهرية أو تلاعب في القوائم المالية. ويعتمد المراجع على مبدأ «التأكد بدرجة معقولة» (Reasonable Assurance) اعترافاً منه بعدم معقولية زيادة تكلفة نظام الرقابة الداخلية عن قيمة المنافع المتوقع أن يحققها النظام.

وغالباً ما يعتمد المراجع - بدرجة كبيرة - على نظام الرقابة الداخلية الذي يتبعه العميل، وكذلك على نتائج اختبارات الالتزام بالاجراءات الرقابية الموضوعة، للتأكد بدرجة معقولة من أمانة عرض أرصدة القوائم المالية والملاحظات المرفقة بها طبقاً للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها، وذلك نظراً لارتفاع تكلفة اجراء الاختبارات الأساسية للمراجعة لكافة العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة.

ونظراً لاعتماد المراجع على نظام الرقابة الداخلية، تصبح دراسة وتقييم ذلك النظام من أهم مسئوليات المراجع. وسنقوم في هذا الجزء بدراسة ما يلي:

١ - تأثير دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية على باقي خطوات عملية المراجعة.
٢ - ربط مخاطر المراجعة بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
٣ - تحديد أهداف نظام الرقابة الداخلية.

الرقابة الداخلية ومهام المراجعة:

Internal Control and the Audit Process

يوضح الشكل رقم (١) العلاقة بين الرقابة الداخلية وعملية المراجعة - والتي سبق تناولها من خلال الخطوات من ٤ - ٨ بالشكل رقم (١) بالفصل الخامس - كما يلي:

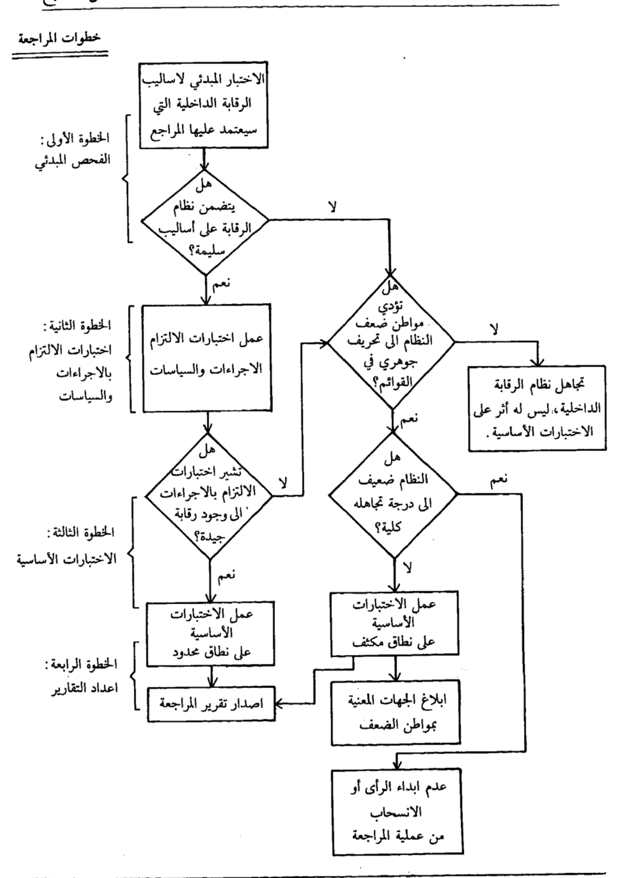
أ - تهتم مرحلة الفحص المبدئي لوسائل الرقابة الداخلية بتزويد المراجع بخلفية كافية عن بيئة الرقابة وتدفق العمليات في النظام المحاسبي. وبالطبع فانه يجب التمييز بين كل من نظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي. فالنظام المحاسبي يتكون من عدة وظائف يتم من خلالها تبادل أو تحويل أو

استخدام الأصول والخدمات بين المؤسسة والأطراف الخارجة عنها، حيث يتم جمع بيانات تلك العمليات (بواسطة المستندات) ومعالجتها وتحليلها والتقرير عنها في النظام المحاسبي. ومن خلال معرفة المراجع بالبيئة الرقابية يمكنه أن يلم بالهيكل الإداري لمؤسسة العميل وطرق الاتصالات وتوزيع المسئوليات والسلطات وطرق الاشراف وادارة نظام الرقابة الداخلية، متضمناً وظائف المراجعة الداخلية. كما أن تفهم تدفقات العمليات في النظام تساهم في اثراء خلفية المراجع عن أنواع العمليات التي تقوم بها المؤسسة وكيفية التصريح بها وتنفيذها وتسجيلها ومعالجة بياناتها. وينطوي كل ذلك على معرفة طرق معالجة البيانات التي يتبعها العميل.

ب ـ يمكن أن يستنتج المراجع واحد من استنتاجين بعد انتهائه من الفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية، وهما:

- لا جدوى من دراسة وتقييم النظام أكثر من هذا، بهدف تحديد نطاق الاختبارات الأساسية للمراجعة.
- تزيد نفقات أى دراسة أو تقييم اضافي للنظام، متضمناً اختبار الالتزام بتطبيقه، عن المنافع المتوقعة من هذا الفحص.

ويتوقف المراجع، اذا ما وصل الى أي من الاستنتاجين، عن اجراء أي دراسة أو تقييم اضافي لنظام الرقابة الداخلية، وعليه أن يقرر اما الانسحاب من عملية المراجعة اذا كان النظام الرقابة الداخلية من الضعف بدرجة تحول دون اتمام عملية المراجعة، أو الاستمرار في عملية المراجعة، ومن ثم يجب عليه في هذه الحالة الأخيرة أن يصمم برنامج للاختبارات الأساسية المكثفة للمراجعة بدون الاعتماد كلية على أي اجراءات رقابة داخلية تتبعها المؤسسة. وفي كل الأحوال يجب أن تتضمن أوراق المراجعة ـ الخاصة بتقييم الرقابة الداخلية ـ عرض أسباب عدم قيامه بدراسة مفصلة للنظام.



شكل رقم (١): علاقة نظام الرقابة الداخلية بعمليات المراجعة.

جـ - اذا قرر المراجع - بعد الانتهاء من مرحلة الفحص المبدئي - الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، فعليه الاستمرار في فحص النظام لتحديد كفاية أساليب الرقابة في تزويده بدرجة معقولة من التأكد بعدم وجود أخطاء ومخالفات جوهرية. وفي هذه الحالة تركز هذه الفحوص على أساليب رقابية معينة تم وضعها للوقاية من أخطاء ومخالفات محددة أو اكتشافها. وتتضمن هذه الفحوص الاستفسار من موظفي العميل وفحص المستندات المكتوبة (اختبارات الالتزام بالسياسات وملاحظة اجراءات معالجة العمليات وتداول الأصول.

د - يقوم المراجع بعمل تقييمه النهائي لنظام الرقابة الداخلية على ضوء تقييمه المبدئي للنظام ونتائج اختبارات الالتزام بالاجراءت والسياسات الرقابية. وبناء على هذا التقييم النهائي يتم:

١ - تحديد مقدار أدلة الاثبات المتعلقة بأرصدة القوائم المالية واللازم الحصول عليها، ويكون هذا القرار ذا أهمية رئيسية لعملية المراجعة.

٢ - تحديد مواطن ضعف النظام وابلاغها لادارة المؤسسة (والتي تعتبر من أحد مسئوليات المراجع طبقاً لنشرة معايير المراجعة رقم ٢٠)، ويعتبر هذا قرار عرضياً لعملية اختبار نظام الرقابة الداخلية. واذا ما اكتشف المراجع مواطن ضعف جوهرية، يجب عليه تبليغ هذه الحقائق كتابة الى العميل. وغالباً ما يقدم المراجع بعض التوصيات لازالة مواطن الضعف، هذا علماً بأن ذلك الاجراء لم ينص عليه أي من معايير المراجعة.

المخاطر المحيطة بعملية المراجعة: Audit Risk and the Internal Control

يحاول المراجع، من خلال تقييمه لنظام الرقابة الداخلية وكذلك اعداد الخطط اللازمة لجمع أدلة المراجعة، أن يحقق بعض الاطمئنان نحو نوعين من المخاطر المتعلقة بابداء رأيه بخصوص القوائم المالية، وهما:

١ - مخاطر وجود أخطاء جوهرية في السجلات المحاسبية.

٢ - مخاطر احتمال عدم كفاية اختبارات المراجعة لاكتشاف تلك الأخطاء.

فيعتمد المراجع الى درجة كبيرة على نظام الرقابة الداخلية للاطمئنان بعدم وجود أخطاء جوهرية أو أي مخالفات في السجلات المحاسبية، حيث يقل احتمال وجود هذه الأخطاء والمخالفات الى حدها الأدنى اذا ما كانت اجراءات نظام الرقابة الداخلية المختلفة سليمة وقادرة على توفير بيانات محاسبية يمكن الاعتماد عليها. ومن ناحية أخرى، فان المخاطر الناتجة عن عدم امكانية اختبارات المراجع من اكتشاف هذه الأخطاء انما ترتبط مباشرة بدرجة العناية المهنية التي يتبعها المراجع في اجراءات الفحص. وفي سبيل مواجهة هذه المخاطر، يجب على المراجع أن يعدل من طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات العمليات المحاسبية وأرصدة القوائم المالية، حتى تعوض مواطن الضعف في نظام الرقابة الداخلية التي اكتشفها عند فحصه للنظام.

أهداف نظام الرقابة الداخلية:

Objectives of the System of Internal Control

يتمثل الهدف الرئيسي الذي ينبغي أن تحققه المؤسسة من وضع وتطبيق نظام الرقابة الداخلية في:

«التوفيق بين تصرفات وسلوك العاملين وأهداف المؤسسة التشغيلية التي تسعى الى تحقيقها».

ويمكن تحقيق هذا الهدف في المؤسسات الصغيرة من خلال التعليمات الشفوية تحت اشراف صاحب المؤسسة مباشرة على سير الأعمال على أساس يومي. وعلى خلاف ذلك في المؤسسات الكبيرة، فمن الضروري توضيح العلاقة بين السلطات والمسئوليات وتحديد اختصاصات ومهام كل موظف من موظفي المؤسسة. وتمثل خريطة التنظيم الاداري واللوائح والاجراءات وسائل تنفيذ ذلك النظام الرسمي في ادارة أعمال المؤسسة.

ويمكن تفسير الهدف الرئيسي للمنشأة من وضع نظام الرقابة الداخلية في عدد من الأهداف التشغيلية المساعدة، والتي يمكن على أساسها بالتالي تحديد خصائص نظام الرقابة الداخلية الجيد. ويوضح الشكل رقم (٢) أنه من الضروري اتباع كل من أساليب الرقابة الادارية وأساليب الرقابة المحاسبية حتى يمكن التوفيق بين تصرفات العاملين بالمؤسسة وأهداف أصحابها.

الأهداف الرئيسية للنظام	الاهداف التشغيلية	خصائص النظام اللازمة لتحقيق الأهداف التشغيلية
التوفيق بين تصرفات العاملين وسلوكهم والأهداف التشغيلية لأصحاب المؤسسة.	**الرقابة المحاسبية:** ـ حماية الأصول ـ حماية السجلات ـ التأكد من الحصول على بيانات محاسبية يمكن الاعتماد عليها.	ـ الفصل بين اختصاصات ومسئوليات الموظفين ـ وضوح السلطة التي تحدد مسئوليات معينة لأفراد محددين. ـ كفاءة الموظفين وملاءمة مؤهلاتهم لمتطلبات وظائفهم.
	الرقابة الادارية: ـ تنمية كفاءة التشغيل. ـ الحث على اتباع سياسات وتعليمات الادارة. ـ تخفيض احتمال حدوث مخالفات لتعليمات ولوائح المؤسسة.	ـ الاجراءات السليمة للعناية بالأصول والسجلات ووقايتها. ـ أساليب مراقبة الالتزام بتنفيذ التعليمات واللوائح والخطة التنظيمية للمؤسسة.

شكل رقم (٢): العلاقة بين أهداف وخصائص نظام الرقابة الداخلية

أساليب الرقابة الادارية: Administrative Controls

يتضمن هذا النوع من الأساليب الرقابية السياسات الادارية والخطط التنظيمية والسجلات، والتي تتعلق جميعها باتخاذ القرارات المتعلقة بالتصريح بتنفيذ العمليات المالية. وتوضع هذه الأساليب من أجل تنمية الكفاءة التشغيلية، وتشجيع الالتزام بتطبيق السياسات والتعليمات والاجراءات الادارية بالمؤسسة، وتقليل احتمال حدوث مخالفات لهذه السياسات والتعليمات. وينطوي هذا الجزء من نظام الرقابة الداخلية على وظائف أخرى، لا ترتبط بوظائف أقسام المحاسبة والادارة المالية، مثل دراسات الوقت والحركة ونظم تأهيل وتدريب الموظفين.

أساليب الرقابة المحاسبية: Accounting Controls

تهتم أساليب الرقابة المحاسبية بكل من التأكد من الحصول على البيانات محاسبية يمكن الاعتماد عليها، وكذلك وقاية كل من الأصول والسجلات

المحاسبية. فتتطلب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية كما وردت في معايير المراجعة المتعارف عليها (GAAS) الأهتمام الخاص بهذه الوسائل الرقابية. كما يجب أن تزود هذه الأساليب الرقابية المراجع بدرجة معقولة من التأكد بأنه: (١) تم تنفيذ العمليات المالية وفقاً للسياسة العامة للشركة أو بناء على تعليمات خاصة، و (٢) تم تسجيل العمليات بشكل سليم يمكن من اعداد التقارير المالية طبقاً للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها أو أي مبادىء أخرى ملائمة لهذه التقارير. بالأضافة الى ذلك فان هذه الأساليب الرقابية يجب أن تنطوي على اجراءات وقاية الأصول والحد من امكانية استخدامها الا في حدود النطاق الذي تضعه ادارة المؤسسة، وأن تقارن بيانات سجلات محاسبة المسئولية عن هذه الأصول مع نتائج الجرد الفعلي لها على أساس دوري، مع ضرورة فحص أسباب أي اختلافات قد تكشفها هذه المقارنة.

ويجب مراعاة أن الأهداف التشغيلية الموضحة في الشكل رقم (٢) تتضمن افتراض التوافق الذاتي بين أهداف ومصالح صاحب المؤسسة ومديرها، في حين أنها قد تكون غير ملائمة للمدير المستخدم الذي قد يتصرف بناء على مصالحه الخاصة (باعتباره موظفاً) بدلاً من أهداف أصحاب المؤسسة. وهو ما يتضح من محاولة بعض هؤلاء المديرين التحايل على سياسات المؤسسة تحقيقاً لأهدافهم ومصالحهم الشخصية.

ويتم تنفيذ هذه الأهداف التشغيلية من خلال العلاقة بين الوظائف والاجراءات التي شخصناها هنا كخصائص نظام الرقابة الداخلية الجيد. ولذلك يجب أن يبدأ المراجع، عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية، بتحديد مدى وجود هذه الخصائص في النظام تحت الفحص.

مدى الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية: Limits

يوجد هناك عدداً من القيود التي تحد من مدى اعتماد المراجع على نظام الرقابة الداخلية. فقد تحدث نتيجة لعدم فهم الموظف للتعليمات والاجراءات على سبيل المثال، أو سوء الحكم الشخصي للأفراد أو عدم العناية في تأدية الوظيفة أو الاجهاد الجسماني. كما أن فلسفة الرقابة الداخلية تعتمد على افتراض أنه من الصعوبة أن يتواطأ شخصين أو أكثر بغرض التلاعب في السجلات المحاسبية. واذا ما حدث تواطؤ، فليس في استطاعة المراجع أن يعتمد على نظام الرقابة

الداخلية بهدف التأكد من عدم وجود مخالفات أو عدالة وصدق القيم المعروضة في القوائم المالية. وقد تكون القيود أكثر حدة ممثلة قي قيام الادارة العليا نفسها بالتحايل على نظام الرقابة وعمل اخطاء ومخالفات في استطاعة الادارة اخفاء أمرها. ولهذا فان المراجع يجب أن يأخذ في اعتباره هذه القيود خلال مراحل عمليات المراجعة واعداد تقريره.

عناصر نظام الرقابة الداخلية التي تهم المراجعة:

Elements of the Control System Important to the Audit

اتضح عند دراستنا للشكل رقم (٢) أن هناك أهداف تشغيلية للرقابة المحاسبية ترتبط مباشرة بالهدف الرئيسي لنظام الرقابة الداخلية، وهي حماية الأصول والسجلات وضمان الحصول على بيانات محاسبية يمكن الاعتماد عليها. ويبين هذا الشكل كذلك ثلاثة أهداف ترتبط مباشرة بادارة النشاط الاقتصادي للمؤسة، كما ترتبط كذلك بشكل عام ببعض عناصر الرقابة المحاسبية، وهي تنمية الكفاءة التشغيلية وتشجيع اتباع السياسات الادارية واللوائح وتخفيض احتمال حدوث مخالفات لتعليمات ولوائح المؤسسة.

ونظراً لضرورة ابداء الرأي حول عدالة وصدق عرض القوائم المالية، ينصب اهتمام المراجع على أساليب الرقابة المحاسبية. لكنه يجب أن يوجه عنايته كذلك بالعنصرين الأخيرين من عناصر الرقابة الادارية، فلا فائدة لنظام الرقابة اذا لم يلتزم العاملين بالمنشأة باتباع تعليماته واجراءاته. كما يجب أن يتحقق المراجع من عدم وقوع أية مخالفات قانونية مثل قانون «منع الشركات الأمريكية من اعطاء الرشوة للعملاء الأجانب» - Foreign Corrupt Practice Act of 1977) (FCPA. أي أنه يمكن القول أن اهتمام المراجع الرئيسي يقع أولاً على عناصر وأساليب الرقابة المحاسبية، كما أن من المهم كذلك أن يعطي عنايته للعنصرين الآخيرين من عناصر الرقابة الادارية.

خصائص الرقابة الداخلية الفعالة:

Characteristics of an Effective System of Internal Control

يتميز نظام الرقابة الداخلية الفعال بعدد من الخصائص الأساسية -Under) (lying Characteristics، التي يحدد وجودها كلها أو بعضها مدى جودة ومواطن

قوة أساليب الرقابة الداخلية بالمؤسسة. وعلى هذا الأساس يخفض المراجع من نطاق الاختبارات الأساسية المطلوبة لفحص العمليات وأرصدة القوائم المالية، معتمداً على قوة نظام الرقابة الذي يتضمن هذه الخصائص. أما عدم وجود أي من هذه الخصائص فما هو الا اشارة الى ضعف نظام الرقابة الداخلية أو جزء منه، ويجب على المراجع أن يأخذ ذلك في اعتباره يعوضه بتوسيع نطاق اختبارات (نوعيتها وعددها) العمليات وأرصدة القوائم المالية. وفيما يلي نناقش خصائص نظام الرقابة الداخلية الجيد.

الفصل بين المسئوليات: Appropriate Segregation of Duties

يجب على المنشآت أن تفصل بين مسئوليات العاملين فيها حتى تقلل من احتمال الغش أو حدوث أخطاء غير متعمدة في البيانات المحاسبية، وذلك بافتراض عدم التواطؤ بين موظفين أو أكثر في تنفيذ التلاعب أو اخفاء أي أخطاء غير متعمدة.

ان الفصل السليم بين مسئوليات العاملين يعتمد على الفصل بين وظائف: (١) الاحتفاظ بالأصل أو حيازته (Custody) و(٢) الاثبات في السجلات (Rcord Keeing) و(٣) سلطة التصديق (Authorization). فالصراف الذي يقوم باستلام وصرف نقدية - على سبيل المثال - يكون مسئولاً عن الاحتفاظ بالأصل. كما تتمثل مسئولية حيازة الأصل كذلك في القدرة على انشاء المستندات الضرورية للحصول على أو التخلص من الأصول، مثلها في ذلك مثل الاحتفاظ بالأصل نفسه وتداوله. وبناء على هذا التعريف تقع على رئيس الخزينة (Treasurer) وكافة العاملين بقسمه (الصرافين وموظفي اعداد شيكات الصرف ومدير الائتمان) مسئولية الاحتفاظ وحيازة النقدية. وبالمثل يكون العاملون في أقسام الشحن واستلام وتخزين السلع والبضائع ودفع الرواتب والأجور مسئولين عن الاحتفاظ وحيازة الأصول.

أما مسئولية الاثبات في السجلات فيقوم بها المراقب المالي أو مدير الحسابات وكافة العاملين تحت اشرافه من كتبة حسابات ومحاسبين. واذا لم تفصل اختصاصات المسئول عن الاحتفاظ بالأصل عن تلك المسئول عن الاثبات في السجلات، فانه لا بد أن يتوطأ هذين الموظفين حتى يمكن لهما تنفيذ أي تلاعب أو

مخالفات واخفائها من السجلات، لتوفيق بيانات السجلات مع الأصول الموجودة فعلاً في حيازة المسئول عنها. أو بقول آخر يتلاعب موظف السجلات في القيم المسجلة بالدفاتر لتعكس قيمة ما هو في حيازة الموظف الذي يحتفظ بالأصل. ومن جهة أخرى اذا قام نفس الموظف بالاحتفاظ بالأصل وامساك سجلاتها، فسيكون من السهولة عليه أن يتلاعب في الأصول والسجلات معاً لاخفاء المخالفات.

ويتضمن العاملون ذوي سلطة التصريح بالعمليات هؤلاء الافراد - عند كافة مستويات النشاط بالمؤسسة - الذين تقع عليهم مسئولية التصريح بالعمليات. والطبع تكون السلطة العليا بالمؤسسة في يد أعضاء مجلس ادارتها الذين يعتمدون معظم العمليات الهامة مثل شراء الأصول الضخمة، وعقد اتفاقات التمويل والاقتراض، وتوظيف رجال الادارة العليا، وعقد اتفاقات شراء البضائع من كبار الموردين. أما السلطات الأقل مستوى فيخولها مجلس الادارة الى عدد من العاملين بالمنشأة، مثل تخويل سلطة الشراء الى مدير المشتريات وسلطة التصديق على شيكات الصرف الى رئيس الخزينة، وسلطة توظيف العاملين بالمنشأة الى مدير الافراد، وسلطة اعدام حسابات المدينين غير القابلة للتحصيل الى مدير قسم الائتمان.

وفي نطاق الفصل بين مسئوليات كل من الاحتفاظ بالأصول واثباتها بالسجلات والتصريح بالتصرف فيها، يجب أن يسمح نظام الرقابة الداخلية كذلك لمسئول ما بفحص عمل مسئول آخر، مع مراعاة تفادي تكرار الجهد. فتحت مسئوليات الاحتفاظ بالأصول على سبيل المثال، يجب الفصل بين الموظف المصرح له بشراء والتخلص من الأصول عن هؤلاء الذين يحتفظون بهذه الأصول. وبهذا الشكل تتضمن عملية شراء الأصل والتخلص منه شخصين على الأقل، ومن ثم تقل احتمالات عمل مخالفات أو تلاعب وبالمثل يجب أن لا يجمع نفس الموظف بين صلاحية سداد فواتير المشتريات والتوقيع على شيكات السداد نفسها. وعلى هذا المنوال يجب أن لا يقوم الموظف المختص بتوظيف العاملين والاستغناء عنهم بمهمة توزيع شيكات الرواتب على الموظفين.

أما بالنسبة لوظائف التسجيل بالدفاتر المحاسبية فيفضل أن يمسك موظف معين حسابات الاستاذ الفرعي يختلف عن ذلك الموظف الذي يقوم باثبات العمليات المحاسبية في دفاتر الاستاذ العام المقابلة لحسابات الأستاذ الفرعي، حتى

يمكن تفادي محاولات اخفاء الأخطاء من خلال عمل تعديلات في السجلات. كما يفضل كذلك أن يكون المختص باعتماد العمليات المحاسبية قبل تسجيلها شخصاً آخر بخلاف هؤلاء المسئولون عن اثبات هذه العمليات بالدفاتر.

وتتبع كثير من المؤسسات سياسة ارغام موظفيها على أخذ عطلتهم السنوية في وقت معين، وبذلك يكون هؤلاء المسئولين عن آداء الوظائف الثلاثة (الاحتفاظ بالأصول والاثبات بالسجلات والتصريح بالعمليات) على علم بأن أفراد آخرين سيقومون بآداء وظائفهم خلال فترة العطلة السنوية. وبذلك تقل احتمالات حدوث مخالفات أو أخطاء نظراً لمعرفة هؤلاء الموظفين باحتمال اكتشاف أمرهم بواسطة آخرين يقومون مؤقتاً بآداء وظائفهم.

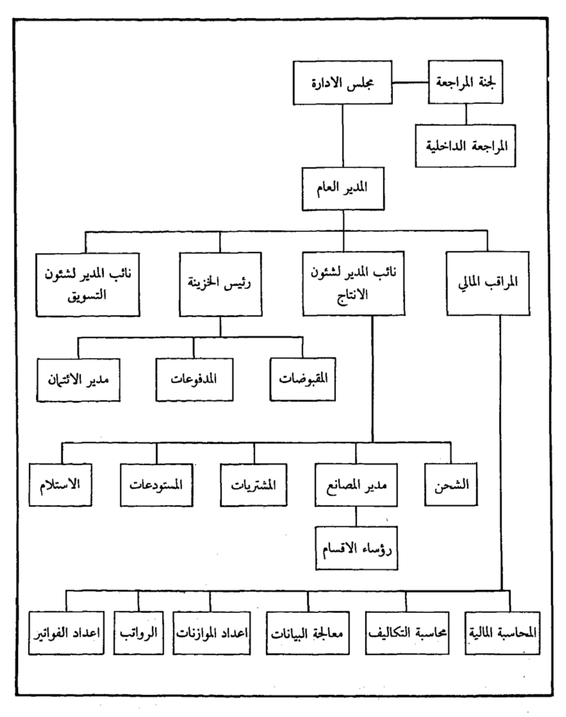
وتعتمد فاعلية مبدأ فصل المسئوليات على الافتراض الأساسي الذي يقضي بأنه ليس من المحتمل أن يتواطأ شخصين أو أكثر في القيام بالتلاعب أو اخفاء أي أخطاء غير متعمدة. ومن ضمن المواقف التي قد تساهم في التواطؤ علاقة القرابة بين اثنين أو أكثر من بين موظفي المؤسسة أو بين أحد موظفي المؤسسة وعملائها أو أحد الموردين. ولذلك يجب أن تتفادى المؤسسات توظيف أقارب في وظائف عرضة للتواطؤ. كذلك يجب وضع سياسة نحو «تعارض المصالح» (Conflict of Interest) سعياً وراء تخفيض احتمال تواطؤ موظفي المؤسسة مع عملائها أو أطراف خارجية بغرض تحقيق مصالحهم الشخصية على حساب مصالح المنشأة.

وضوح خطوط السلطة والمسئولية:

Clearly Defined Lines of Authority and Responsibility

يقوم بآداء الوظائف المختلفة بالمؤسسة عدداً كبيراً من العاملين. وحتى يمكن تحقيق رقابة فعالة على كل من هذه الوظائف، يجب أن يساءل ل شاغل وظيفة عن مجموعة محددة من الأصول أو الخصوم أو العمليات. ويمكن تحقيق هذه المساءلة من خلال تخصيص مسئوليات محددة لافراد معينة. ويوضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة (بشكل مبدئي) الخطوط العريضة للعلاقة بين السلطة والمسئولية كما في الشكل رقم (٣)، حيث يتضح للقاري الفصل بين وظيفة المراقب المالي ووظائف كل من رئيس الخزينة ونائب المدير لشئون الانتاج. كما يجب ملاحظة تدفق خط السلطة من أعلى الى أسفل بينما تتدفق خطوط المسئولية من أسفل الى أعلى.

ويقضي ذلك بأن يكون موظفي قسم الحسابات أمام المراقب المالي، وأولئك الذين يحتفظون بأصول المؤسسة (النقدية والمخزون والآلات على سبيل المثال) مسئولين أمام رئيس الخزينة ومدير الانتاج.



شكل رقم (٣): خريطة تنظيمية

وتستخدم المؤسسات ما يعرف بـ «دليل اللوائح أو الاجراءات» (Procedures Manual) لتحديد وتعريف اختصاصات كل وظيفة من الوظائف المبينة على الخريطة التنظيمية للمؤسسة. ويطلق اسم «الوصف الوظيفي» (Job Description) على قائمة الاختصاصات التي يقوم بآدائها شاغل الوظيفة، كما نوضح في شكل رقم (٤) صفحة من دليل الاجراءات الذي يحتوي على قائمة اختصاصات صراف المؤسسة.

اسم الوظيفة: الصراف
مسؤول أمام: رئيس الخزينة
ملخص المسئوليات: استلام وايداع كافة النقدية (شيكات أو عملات) المتسلمة بحسابات المؤسسة في البنوك، وامساك صندوق المصروفات النثرية.

تفاصيل المسئوليات

١ - استلام الشيكات الواردة بالبريد يومياً من موظف توزيع البريد.
٢ - استلام كافة النقدية (شيكات وعملات) المقدمة بنافذة الصراف.
٣ - اعداد اذن استلام النقدية (نموذج رقم ١ - ج) من صورتين عن كل عملية استلام للنقدية، تعطي صورة منها للشخص الذي قام بالسداد، ويحتفظ الصراف بالصورة الأخرى.
٤ - اعداد قائمة من ثلاثة صور يومياً، بعد انتهاء ساعات الدوام بكافة أنواع النقدية المتسلمة خلال اليوم (شيكات وعملات) (نموذج رقم ٢ - ج)، ترسل صورة الى كاتب الحسابات وترفق الثانية بقسيمة الايداع البنك، بينما تحفظ الصورة الثالثة في ملف الصراف في تسلسل تاريخي.
٥ - ايداع كافة النقدية المتسلمة يومياً في حسابات الشركة بالبنوك، ويتم ذلك باعداد قسيمة الايداع (نموذج رقم ٣ - ج) من صورتين، كما يجب مطابقتها مع قائمة النقدية المتسلمة (نموذج رقم ٢ - ج) عن الايداع ويحتفظ البنك بصورة من قسيمة الايداع، أما الصورة الثانية فترفق بصروة قائمة النقدية المتسلمة (نموذج رقم ٢ - ج) التي يحتفظ بها الصراف.
٦ - الاحتفاظ بنقدية صندوق المصروفات النثرية قيمتها ٥٠٠٠ ريال.
٧ - يتم السداد من صندوق المصروفات النثرية بناء على اذن صرف معتمد لا تزيد قيمته عن ١٠٠ ريالاً.
٨ - يوقع الشخص الذي تسلم نقدية من صندوق المصروفات النثرية على اذن استلام نقدية (نموذج رقم ٤ - ج).

٩ - مطابقة النقدية بالصندوق وقيمة اذون استلام النقدية مع رصيد السلفة بصندوق المصروفات النثرية بعد انتهاء ساعات الدوام اليومية كما يجب اعداد نموذج رقم (٥ - ج) بمقدار أي عجز في النقدية وارساله الى رئيس الخزينة.

١٠ - استعاضة النقدية بصندوق المصروفات النثرية عندما يصل رصيدها ٧٥٠ ريالاً بمقتضى (نموذج رقم ٦ - ج) الذي يعد من صورتين. ترسل صورة من هذا النوذج مرفقاً بها اذون المصروفات النثرية الى المراقب المالي لاعتمادها واثباتها بالدفاتر. وفور اعتماد النموذج يرسل الى رئيس الخزينة لاصدار شيك بقيمة أذونات الصرف. أما الصورة الثانية من هذا النموذج فيحتفظ بها الصراف طبقاً للتسلسل الزمني.

شكل رقم (٤): توصيف وظيفة الصراف كما تظهر في دليل الاجراءات

كفاءة الموظفين: Appropriately Qualified Personnel

كما سبق أن ذكرنا، تعتمد فعالية نظام الرقابة الداخلية على درجة كفاءة العاملين بالمؤسسة والذين تقع عليهم مسئولية تنفيذه. فبالرغم من وضوح خطوط السلطة والمسئولية وصحة توزيع الوظائف طبقاً لنظام الرقابة الداخلية، الا أن هذا النظام قد لا ينجح في تحقيق أهدافه نظراً لعدم كفاءة أو أمانة العاملين بالمؤسسة في تأدية المسئوليات الموكله لهم.

ومن ناحية أخرى قد يكون نظام الرقابة الداخلية جيداً وفعالاً بفضل الموظفين المؤهلين والامناء، حتى لو لم يتضمن النظام تحديداً مفصلاً لمواصفات سلطات ومسئوليات الوظائف. وبناء عليه يجب أن تتبع المؤسسات سياسة سليمة في تعيين موظفين جدد أو ترقية موظفيها الحاليين أخذة في الاعتبار متطلبات الوظيفة من مؤهلات. وحتى يتحقق المراجع من ملائمة مؤهلات الموظفين يجب عليه فحص وتقييم سياسات المؤسسة في توظيف وترقية العاملين بها، مع تقييم كفاءات هؤلاء الذين يشغلون وظائف رئيسية في أقسام الحسابات.

وبجانب ضرورة توفر المؤهلات الكافية لدى موظفي المؤسسة، يجب التأمين على المسئولين عن الاحتفاظ بالأصول وحيازتها ضد خيانة الامانة (Bonding). ويعتبر هذا الأسلوب وسيلة وقائية ضد الغش أو التلاعب، كما يمكن من خلاله أن تستعيض المؤسسة قيمة الخسائر الناتجة عن أي غش أو تلاعب من جانب موظفي المؤسسة. فغالباً ما تؤمن المؤسسة مثلاً على أمناء الصندوق والصرافين ضد خيانة

الأمانة ومن جهة أخرى ليس من الضروري التأمين على موظفي قسم الحسابات ضد خيانة الأمانة نظراً لعدم حيازتهم لأي من أصول المؤسسة.

سلامة السجلات واجراءات التصديق على العمليات:

Appropriate Records, anthorization, & approval Procedures

يمكن الحصول على المعلومات عن الانجازات المحققة، والتي تستخدم لمحاسبة المسئولين بالشركة، من السجلات والدفاتر المحاسبية، ويفضل أن تنظم هذه المعلومات طبقاً لخطوط السلطة والمسئولية. وغالباً ما نستخدم اصطلاح «محاسبة المسئولية» (Responsibility Accounting) للاشارة الى نظام الاثبات بالسجلات المحاسبية واعداد التقارير المالية الذي يوضح مدى النجاح في تحقيق المسئوليات. فتعكس قائمة الدخل على سبيل المثال المحاسبة عن آداء مديري الادارة العليا، كما توضح قائمة المركز المالي صافي الموارد المتاحة لهم. كما تعكس تقارير تكاليف الاقسام التشغيلية بالمؤسسة المحاسبة عن آداء رؤساء هذه الأقسام.

كما تستخدم الموازنات التقديرية كوسيلة للرقابة على آداء أقسام وفروع الشركة المختلفة وقيام مدى تحقيقها للأهداف الموضوعية لكل منها. فيمكن مثلاً استخدام نظام الموازنات المرنة لقياس مدى تحقيق القسم للأهداف الموضوعية، وكذلك تحديد العوامل التي ساهمت في عدم تحقيق بعض هذه الأهداف.

وتعتبر اجراءات التصديق واعتماد العمليات ذات أهمية في تقسيم مسئولية تنفيذ خطوات عملية ما على عدد من الافراد. كما تساهم هذه الاجراءات في التقريب بين الحكم الشخصي لهؤلاء الافراد متخذي القرارات. فعلى سبيل المثال ان ضرورة الحصول على تصديق مسبق قد يقلل احتمال اتخاذ قرار سيء أو التخلص من أصل ما بواسطة الموظف المسؤول عن حيازة هذا الأصل. ويجب أن ينص في دليل الاجراءات بشكل واضح على المسئوليات المرتبطة باجراءات التصديق والاعتماد، كما يجب استخدام مستندات ملائمة تحمل توقيع من له سلطة التصديق والاعتماد في تنفيذ العمليات.

وبجانب اعداد واستخدام السجلات والدفاتر السليمة، يجب أن تتبع المؤسسة سياسة سليمة للاحتفاظ بهذه السجلات (مثل تحديد الفترة التي يحتفظ خلالها بالسجلات والمستندات قبل التخلص منها، على ضوء متطلبات القوانين السائدة).

حماية الأصول والسجلات: Protection of Assets and Records

يجب أن تتوفر لدى المؤسسة الامكانيات اللازمة لحماية ووقاية كل من الأصول والسجلات من التلف أو الفساد أو الضياع، فتخزن المأكولات القابلة للتلف مثلاً في أماكن مبردة حتى لا تتعرض للفساد والتلف. كما يجب اتباع سياسة سليمة لصيانة الآلات والمعدات لتفادي فقد منافعها في وقت مبكر. وبالمثل يجب أن تخزن المواد الأولية والمهمات مرتبة ومنظمة بشكل جيد حتى يسهل الوصول اليها وكذلك حمايتها من الضياع أو سوء الاستخدام (السرقة).

أما بالنسبة للسجلات فيجب أن تحفظ في أماكن من شأنها أن تقلل من احتمال ادخال تعديلات في محتوياتها أو اصابتها بالتلف. فيجب على سبيل المثال، الاحتفاظ بسجلات حسابات العملاء اليدوية في خزينة حديدية في نهاية اليوم، وأشرطة السجلات المغنطة في أماكن مكيفة حتى لا يصيبها أي تلف ناتج عن ارتفاع درجة الحرارة. كما يجب اثبات عمليات اصدار واستلام هذه الأشرطة من أماكن تخزينها، وغالباً ما تقوم المؤسسات بالاحتفاظ بصورة أخرى من هذه الأشرطة في مكان آخر، لضمان عدم ضياع المعلومات اذا ما أصاب الشريط الأصلي أي تلف أو ضياع.

متابعة الالتزام بنظام الرقابة الداخلية: Monitoring of Compliance

لن تحقق تلك الخصائص السابق عرضها أي منافع اذا لم يلتزم العاملين بالمؤسسة باتباع تعليمات ومبادىء نظام الرقابة الداخلية. ولذلك تحرص المؤسسات على وضع وتنفيذ اجراءات يمكن من خلالها التحقق من مدى التزام موظفيها بتعليمات ومواصفات نظام الرقابة الداخلية، وفي المؤسسات الصغيرة غالباً ما يقوم بآداء هذه الوظيفة مالك / مدير المؤسسة بنفسه. أما في المنشآت الكبيرة فيمكن التحقق من الالتزام بتطبيق النظام من خلال قيام الافراد، غير المسئولين عن الاثبات في السجلات أو حيازة الأصول، بمقارنة سجلات المحاسبة عن الأصول مع الأصول الموجودة فعلاً، على فترات مختلفة، واجراء اللازم حين اكتشاف أي اختلافات بين الأرصدة. كأن يقوم مشرف ما في ادارة المحاسبة، لا يدخل في اختصاصات وظيفته تداول نقدية أو اثباتها في سجلات العملاء، باعداد كشف تسوية حساب البنك الشهرية، ويمثل هذا الاجراء فحصاً حيادياً لمسئوليات كل من هؤلاء الذين يتداولون النقدية والذين يقومون بتسجيل عملياتها في الدفاتر.

وغالباً ما تلجأ المؤسسات الكبيرة، في سبيل متابعة الالتزام بنظام الرقابة الداخلية بشكل فعال، الى إنشاء ادارة مستقلة للمراجعة الداخلية، والتي يجب أن تكون مستقلة بالكامل عن أي وظائف أخرى أو عناصر الرقابة الداخلية. فكما يتضح لنا من الشكل رقم (٣)، تتبع هذه الادارة لجنة المراجعة المتفرعة من مجلس ادارة المؤسسة. وبهذا الشكل تتصف هذه الادارة بدرجة عالية من الاستقلالية عن باقي ادارات وأقسام المؤسسة الأخرى، وبذلك يكون في استطاعتها تقييم وظائف حيازة الأصول والاثبات في السجلات بشكل فعال. أما اذا كانت هذه الادارة تابعة للمراقب المالي، فانها لن تكون محايدة في تقييم فعالية وظائف الاثبات التي تخضع كذلك لاشراف المراقب المالي.

وتتمثل وظائف المراجع في فحص مراحل مختلفة من عمليات التشغيل، واعداد تقريراً بنتائج فحصه. ولهذا السبب تعتبر هذه الوظيفة «اليد اليمنى للادارة». فقد صممت هذه الوظيفة لتشجيع الالتزام بسياسات الادارة وتعليماتها وتحسين كفاءة الأداء.

ومن جهة أخرى يمكن كذلك اتمام مهمة الفحص والتحقق من خلال تكرار الجهد أو العمل. فعند عمل الجرد الفعلي على سبيل المثال، يقوم موظف بجرد المخزون ثم يقوم موظف آخر بالتحقق من صحة هذا الجرد.

مشاكل الرقابة الداخلية في المنشآت الصغيرة:

Special Internal Control Problems in Small Business

يكون من الصعب تطبيق تلك الخصائص السابق ذكرها على نظم الرقابة الداخلية الخاصة بالمنشآت الصغيرة التي تتصف بقلة عدد موظفيها. فغالباً ما يتعذر الفصل الكاف بين وظائف حيازة الأصول واثباتها في الدفاتر واعتماد عملياتها عندما يقتصر عدد موظفي المؤسسة على فردين فقط. كما قد لا تتمكن المؤسسة من استقطاب موظفين أكفاء لأداء هذه الوظائف، بجانب عدم امكانية وضع واتباع اجراءات سليمة للتصديق على واعتماد العمليات المالية. وفي ظل هذه الظروف يعتمد نجاح نظام الرقابة الداخلية الى حد كبير على متابعة واشراف مالك أو مدير المؤسسة بنفسه مباشرة على العمليات اليومية، مع احتفاظه ببعض مسئوليات حيازة بعض الأصول واثباتها بالسجلات. فيكون مثلاً مسئولاً عن

تـوقيع الشيكـات واستلام النقـدية وفحص حسـابات العمـلاء وكشوفهم واعتـماد الائتمان الممنوح للعملاء الجدد، وكذلك اعدام الارصدة غير القابلة للتحصيل.

أساليب الرقابة الداخلية وعملية المراجعة:

Internal Controls and The Audit Process

نظم الرقابة الداخلية: الفحص المبدئي:

Internal Control Systems: Preliminary Review

حتى يمكن للمـراجع فهم وادراك مـدى تأثير نظام الـرقابـة الداخليـة عـلى عملية المراجعة، يجب عليه أولاً أن يجزء النظام الى عـدد من المكونـات، ثم يقوم بـدراسة وتقييم كـل منها بـالتفصيل. وبـذلك الأسلوب يستـطيع المـراجع وضـع مجموعة شاملة من اجراءات مراجعة كل من هذه المكونات. ويتكون نظام الرقابـة الداخلية في المنشآت الصناعية من ستة أجزاء، كما يمكن اتبـاع مثل هـذا التقسيم في مؤسسات الخدمات مثل البنوك ومؤسسات التـوفير والادخـار وشركات التـأمين والمستشفيات والجهات الحكومية. وتتكون أجزاء أو مكونات نظام الرقابة الداخلية من:

١ ـ **نظام الايرادات** ـ المبيعات العملاء والمقبـوضات النقـدية والارصـدة المتعلقة بهذه العمليات.

٢ ـ **نـظام تكلفة المبيعـات** ـ المشتريـات والمخزون السلعي والمـدفوعـات النقديـة وتكلفة المبيعات.

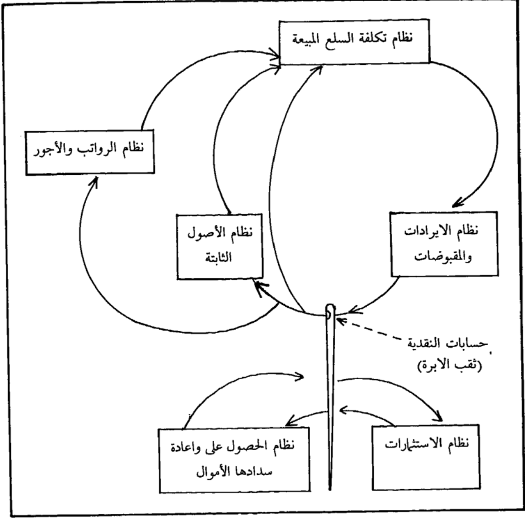
٣ **نظام الرواتب والأجور**.

٤ ـ **نـظام الاستثمارات** ـ حسـابات الاستثـمار وحسابـات الأصول غـير الملموسـة وحسابات الدخل والمصروفات التابعة لها.

٥ ـ **نـظام الأصول الثـابتة** ـ الحصـول على والاستغنـاء عن واستهـلاك الأصـول الثابتة.

٦ ـ **نظام الحصول على الأموال واعـادة سدادهـا** ـ عمليات التمـويل من خـلال القروض وحقوق الملكية.

ويوضح الشكل رقم (٥) العلاقة بين هذه النظم.



شكل رقم (٥) النظم الفرعية بالمؤسسة

فغالباً ما يبدأ نشاط المؤسسة الاقتصادي بالحصول على النقدية من خلال نظام الحصول على الأموال (سواء كان في صورة حقوق المليكة أو قروض). ويمثل رصيد حساب النقدية أهم عناصر قائمة المركز المالي، ليس فقط لمخاطرة العالية نسبياً، بل لأن أي معاملات تخص أي نظام من النظم الأخرى سيؤدي بالتبعية الى استلام أو صرف نقدية. فتستخدم النقدية في شراء الأصول الانتاجية ودفع الرواتب والأجور وشراء المواد الأولية، والتي تستخدم كلها في عمليات النشاط التي تقوم بها المؤسسة. ويتم حصر تكلفة السلع المصنفة والموجودة بالمخازن حتى يتم بيعها، ومن ثم تحسب تكلفة السلع المبيعة وتسجل قيمة الأصول المتسلمة مقابل هذه السلع، وغالباً ما تكون في صورة نقدية أو حسابات

العملاء. واذا ما نتج عن عملية المبادلة بين أصول المؤسسة فائض نقدي، فانه يوزع على أصحاب المؤسسة في صورة توزيعات أرباح نقدية أو تستغله المؤسسة في شراء أصول أخرى تدر دخلاً اضافياً مثل الاستثمارات قصيرة الأجل. أما اذا كان مقدار النقدية الناتج عن عملية المبادلة غير كافياً لتلبية احتياجات التشغيل النقدية، فلا سبيل الا اقتراض أموالاً اضافية من المصادر المختلفة.

ويقوم المراجع غالباً بدراسة وتقييم كل من أجزاء نظام الرقابة الداخلية على حدة، نظراً لأنه يمكن اعتبار كل من هذه الاجزاء جزءاً مستقلاً بذاته (الى حد كبير) من النشاط الشامل للمؤسسة. ويتم أولاً عمل فحص مبدئي لكل جزء من أجزاء النظام لتحديد ما اذا كان لدى العميل أساليب رقابة داخلية يمكن أن يعتمد عليها المراجع في آداء وظيفته. واذا ما تأكد من وجود أساليب رقابة سليمة، يقوم المراجع بعمل اختبارات التحقق من التزام المؤسسة باتباع هذه الأساليب، وبالتالي يستطيع المراجع أن يحدد طبيعة وتوقيت ونطاق الاختبارات الأساسية اللازمة لفحص العمليات وأرصدة القوائم المالية.

الأسلوب الشامل لدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

A Comprehensive Approach to the Detailed Study and Evaluation of Internal Control

يتضمن هذا الأسلوب ـ في دراسة وتقييم وسائل الرقابة الداخلية تفصيلياً ـ عنصرين وهما:

أ ـ الفهم العميق للخصائص الأساسية الستة لنظام الرقابة الداخلية الجيد، وكيفية تطبيق هذه الخصائص.

ب ـ الفهم العميق لنظم واجراءات العمل لدى العميل.

ان الفهم العميق لخصائص نظام الرقابة الداخلية الجيد ـ كما يجب تطبيقه على عملية ما، مثل عمليات الايرادات والتحصيل ـ يمكن المراجع من وضع معايير تطبيق وتشغيل نظام رقابة جيد. ومن خلال معرفته العميقة للنظم والاجراءات التي يتبعها العميل، يكون في استطاعة المراجع تقييم نظام العميل على أسس سليمة.

ويتطلب الأسلوب المنطقي في تقييم نظام الرقابة الداخلية وأجزائه المختلفة

أن يأخذ المراجع في اعتباره أولاً أن النظام يهدف الى «منع حدوث الأخطاء الجوهرية والمخالفات والتلاعب» وبناء عليه، يمكن للمراجع اتباع الخطوات المنطقية التالية:

١ ـ تحديد أنواع الأخطاء والمخالفات التي يمكن حدوثها.
٢ ـ تحديد ما اذا كانت هذه الأخطاء والمخالفات يمكن أن تؤدي الى تحريف جوهري في القوائم المالية. واذا ما حدث ذلك، يجب أن يحدد حسابات القوائم المالية التي ستتأثر بهذه الأخطاء، وما اذا كانت ستؤدي الى المغالاة أو تدنية قيم هذه الحسابات في القوائم.
٣ ـ تحديد اجراءات الرقابة المحاسبية اللازمة لمنع حدوث أو اكتشاف هذه الأخطاء أو المخالفات.
٤ ـ تحديد ما اذا كانت أساليب الرقابة المحاسبية لدى العميل تتضمن تلك الاجراءات الرقابية.
٥ ـ تحديد ما اذا كان العميل يطبق فعلاً تلك الاجراءات الرقابية.
٦ ـ تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات فحص العمليات وأرصدة القوائم المالية على ضوء اختبارات وفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية خلال الخطوات من ١ حتى ٥ السالفة..

ويوجد هناك على الأقل سبعة أنواع من الأخطاء الجوهرية والمخالفات في أي نظام من نظم الأعمال، وسنقوم فيما يلي بمناقشة كل منها مع عرض لأساليب الرقابة اللازمة بصفة عامة لمنع حودثها أو اكتشافها.

عمليات مسجلة بالخطأ ـ وهي العمليات التي قد تتضمن أخطاء جوهرية والتي تتسبب في المغالاة أو تدنية قيمة أرصدة القوائم المالية. وقد تنتج هذه الأخطاء عن الأخطاء الحسابية أو إدخال عمليات وهمية أو حذف بعض العمليات. وقد تحدث مثل هذه الأخطاء نتيجة عدم الفصل السليم بين اختصاصات الموظفين القائمين بتنفيذ هذه العمليات. وحتى يمكن منع حدوث هذه الأخطاء أو اكتشاف أمرها، يجب أن يقوم رؤساء الأقسام أو المشرفون بفحص العمليات للتحقق من معقوليتها ودقتها قبل معالجة بياناتها. وبجانب ذلك، يجب العناية بفصل وظائف حيازة الأصول واثبات قيمتها بالسجلات والتصديق على عمليات تداولها.

عمليات مسجلة لا يتوفر لها الصحة والشرعية - - وهي تلك العمليات التي تنقصها المستندات المؤيدة لصحتها وشرعيتها، أو التي لم يعتمد تنفيذها الموظف المختص. وحتى يمكن منع حدوث هذا الخطأ أو اكتشاف أمره، يجب التأكد من استيفاء كافة المستندات اللازمة لتأييد صحة وشرعية العملية قبل اعتمادها أو تسجيلها بالدفاتر.

عمليات غير مسجلة - - ويعتبر هذا الخطأ ذا أهمية بالغة بالنسبة لحسابات الدائنين. حيث لا تسجل هذه العمليات - بالخطأ أو عمداً - في السجلات المحاسبية. ويجب، لمنع حدوث هذه الأخطاء، أن تكون وسائل الرقابة فعالة في اكتشاف العمليات غير المسجلة وضمان تسجيلها.

عمليات مقومة بشكل غير صحيح - - غالباً ما تتضمن العمليات الاقتصادية (مثل المشتريات أو المبيعات أو سداد الأجور) معلومات خاصة بكميات وسعر الوحدة أو تكلفتها. ويسبب الخطأ في أي هذه القيم الى خطأ في قيمة العملية التي تسجل بالدفاتر. ولذلك يجب أن يقوم المشرف على آداء العملية بمراجعة بياناتها وحساب قيمتها.

عمليات مبوبة بشكل غير صحيح - - يؤدي هذا الخطأ الى التبويب الخطأ لأرصدة الحسابات في كل من قائمة المركز المالي وقائمة الدخل (أصول ثابتة بدلاً من استثمارات طويلة الأجل، أو مصروفات تسويقية بدلاً من مصروفات ادارية على سبيل المثال). وقد يؤدي هذا النوع من الأخطاء كذلك الى المغالاة أو تدنية قيمة صافي الدخل اذا حدث الخطأ فيما بين حسابات قائمة المركز المالي وحسابات قائمة الدخل، مثل اثبات مصروف الأجور في حسابات المخزون السلعي (أصل) بدلاً من معالجته كمصروف تسويقي ضمن عناصر قائمة الدخل. ومرة أخرى، يجب فحص العمليات بواسطة موظف مختص قبل تسجيلها بالدفاتر لتفادي مثل هذا النوع من الأخطاء.

عمليات مسجلة في سجلات فترة خطأ - - ويؤدي هذا الخطأ الى المغالاة أو تدنية قيمة حساب ما بسبب عدم مراعاة مبدأ «الفترة الزمنية» (استقلال الفترات المالية). وحتى يمكن تفادي حدوث هذا الخطأ أو اكتشاف، يجب استخدام مستندات مرقمة مسبقاً في كافة عمليات النشاط المختلفة مثل المبيعات والمشتريات والمقبوضات والمدفوعات النقدية. وبجانب ذلك، يجب فحص العمليات المالية

التي تمت في نهاية الفترة المالية (End-Of-Period Review)للتأكد من اثباتها بالكامل في سجلات الفترة.

عمليات مسجلة بالدفاتر الفرعية بالخطأ - - وهي العمليات التي سجلت بصحة في دفاتر الأستاذ العام ولكن حدث خطأ في تسجيلها بدفاتر الأستاذ الفرعي، وبناء عليه لن تطابق أرصدة حسابات الأستاذ العام قيمة اجمالي دفاتر الأستاذ الفرعي الخاص به. وغالباً ما تحدث هذه الأخطاء في حسابات المبيعات والمدينون، المشتريات والدائنون، والأصول الثابتة والاضافات والاستغناء عنها. ويجب أن يتضمن نظام الرقابة الداخلية اجراءات مراجعة صحة وشمولية عمليات الترحيل الى دفاتر الأستاذ. كما يجب مطابقة اجمالي حسابات الأستاذ الفرعي من حين لآخر مع أرصدة حسابات المراقبة في دفتر الأستاذ العام.

ويجب مراعاة أنه يمكن تحقيق الرقابة المحاسبية الضرورية لمنع حدوث أو اكتشاف هذه الأخطاء أو التلاعب من خلال اتباع الخصائص الستة لنظام الرقابة الداخلية الجيد. كما يجب الانتباه الى احتمال حدوث هذه الأخطاء والمخالفات الموضحة آنفاً في كافة الأنظمة الفرعية أو مكونات نظام الرقابة الداخلية الستة المذكورة سابقاً. وعلى ذلك سنقوم باتباع الأسلوب الشامل في دراسة وتقييم أساليب الرقابة الداخلية في كل نظام فرعي من هذه الأنظمة أو المكونات الستة عند تسجيل بياناته المحاسبية وتلخيصها.

ودعنا الآن نتناول دراسة الطرق التي يستخدمها المراجع للتعرف على نظام الرقابة الداخلية وفهم محتوياته، والتي تتضمن الفحص والتقييم المبدئي للنظام واختبار التزام العميل بتطبيق النظام (الخطوة الرابعة والخامسة) من خطوات الأسلوب الشامل لدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية الموضحة من قبل.

التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية:
Preliminary Evaluation of the System of Internal Control

حتى يتمكن المراجع من الالمام وفهم المناخ الرقابي وتدفق العمليات بالمؤسسة، فانه يعتمد على خبرته السابقة بالمؤسسة تحت المراجعة، كما يقوم بعمل استفسارات أو مراقبة العمليات أو فحص أوراق المراجعة للأعوام السابقة. فضلاً عن الاطلاع على الخريطة التنظيمية ودليل الاجراءات الخاص بالعميل.

فيجب ان يكون لدى المنشأة خريطة تنظيمية توضح العلاقات بين الوظائف الاشرافية، والتي من دراستها يكتشف المراجع ما اذا كان المناخ الرقابي السائد بالمؤسسة يسمح بفصل مسئوليات الموظفين. فعلى سبيل المثال، يوضح الشكل رقم (٣) انفصال مسئوليات ووظائف المراقب المالي عن تلك التي تقع تحت مسئولية رئيس الخزينة، ويعتبر ذلك فصلاً سليماً لمسئوليات الاشراف على تسجيل العمليات بالدفاتر عن مسئوليات حيازة النقدية. كما تم فصل الوظائف التشغيلية تحت اشراف نائب المدير لشئون الانتاج. وبناء عليه يستطيع عليه المراجع أن يطمئن على سلامة فصل اختصاصات ومسئوليات رجال الادارة بالمؤسسة.

ويقوم المراجع كذلك بفحص دليل الاجراءات للتعرف على تدفق العمليات ومسئوليات كل من المختصين بحيازة الأصول وتنفيذ العمليات وامساك السجلات، كما هو موضح في الشكل (٤) الخاص باختصاصات الصراف والتي تدخل ضمن وظائف حيازة الأصول.

الدراسة والتقييم التفصيلي لنظام الرقابة الداخلية:

Detailed Study and Evalution of the System of Internal Control

إذا قرر المراجع أن يعتمد على نظام الرقابة الداخلية (بعد الانتهاء من فحصه المبدئي) في آداء مهمته، فعليه أن يواصل دراسته وتقييمه للنظام بتركيز اهتمامه على الأساليب الرقابية المصممة بهدف منع حدوث أو اكتشاف أو تصحيح الأخطاء والمخالفات. ويستخدم المراجع خلال هذه المرحلة من مراحل فحص نظام الرقابة الداخلية «الاستقصاءات» (Questionnaires) و«خرائط التدفق» (Flowcharts) والتي سنقوم بعرضها فيما يلي.

استقصاءات الرقابة الداخلية: Interal Control Questionnaire

يستخدم المراجع الاستقصاءات المكتوبة كوسيلة لتوثيق اجابات العميل على الاستفسارات التي يوجهها المراجع إلى العاملين عن وسائل الرقابة الداخلية التي تتبعها المؤسسة تحت المراجعة (شكل رقم ٦). ويصمم نموذج الاستقصاء بحيث تشير الاجابة بكلمة «نعم» الى مواطن قوة النظام وكلمة «لا» الى مواطن ضعفه، وبذلك يشهل على المراجع اكتشاف مواطن الضعف من خلال فحص الاستفسارات التي تقابل الاجابات بكلمة «لا». وغالباً ما يعزز المراجع اجابات

العميل على نموذج الاستقصاء بمستندات أخرى مثل تقرير مكتوب بمواصفات النظام أو جداول القرارات أو خرائط تدفق النظم.

ملحوظة: تم اعداد هذه الاستفسارات على ضوء التعليمات الواردة في دليل الاجراءات. رجاء وضع علامة تحت «نعم» أو «لا» أمام كل استفسار.

		نعم	لا
١ -	هل في امكان الشخص الذي يتداول المقبوضات النقدية التوصل إلى سجلات المقبوضات النقدية؟	____	____
٢ -	هل تودع كافة النقدية المحصلة بالبنك يومياً؟	____	____
٣ -	هل يتم اعداد كشف يومي بكافة المحصلات اليومية من العملاء؟	____	____
٤ -	هل يستخدم قسم المحاسبة كشف المقبوضات النقدية في تسجيل قيمتها بالدفاتر؟	____	____
٥ -	هل تعطي صورة قسيمة الايداع، المعتمدة من البنك والمسجل فيها قيمة المبلغ المودع، الى شخص آخر بخلاف الصراف؟	____	____
٦ -	هل يتسلم كشف حساب البنك والشيكات المصروفة (والمرفقة بالكشف) شخص آخر بخلاف الصراف؟	____	____
٧ -	هل يستخدم الكشف اليومي بالمتحصلات النقدية من العملاء لتسجيل السداد في دفاتر الأستاذ الفرعي لحسابات العملاء؟	____	____
٨ -	هل هناك وسائل رقابة فعالة على استلام البريد؟	____	____
٩ -	هل يتم فحص الخصم النقدي الممنوع للعملاء دورياً بواسطة موظفين آخرين بخلاف العاملين تحت اشراف أمين الصندوق؟	____	____
١٠ -	هل يتم تسوية قيود اثبات المقبوضات النقدية مع قسائم الايداع؟	____	____

شكل رقم (٦): استقصاء عن نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمقبوضات النقدية

خرائط التدفق: Flowchart

يساعد استخدام خرائط التدفق بصفة خاصة في فهم تسلسل العلاقات بين أوجه النشاط المختلفة وما يتعلق بها من مستندات أخرى في نظام الرقابةالداخلية. وخريطة التدفق ما هي إلا تعبير شكلي لنظام ما أو مجموعة من العمليات المتتالية، ويتم تصميمها لوصف تدفق العمل النظام مكون من مجموعة من العمليات المترابطة. ويستطيع المراجع من خلال تتبعه لتدفق العمل والمستندات أن يفهم

النظام بشكل جيد، لتحديد مواطن قوته وضعفه على ضوء أنواع الأخطاء الجوهرية الممكن حدوثها وما إذا كان في إمكان النظام اكتشافها أو تفاديها.

ويستغرق الفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية وقتاً طويلاً ولهذا تكون تكلفة آدائه مرتفعة. إلا أنه بمجرد تحديد مواطن ضعف وقوة النظام وتضمينها في مستندات المراجعة فان الأمر لا يحتاج بعد ذلك سوى فحص وتحديث نتائج هذه الدراسة سنوياً. وفيما يلي الخطوات اللازمة لاعداد خرائط تدفق النظم:

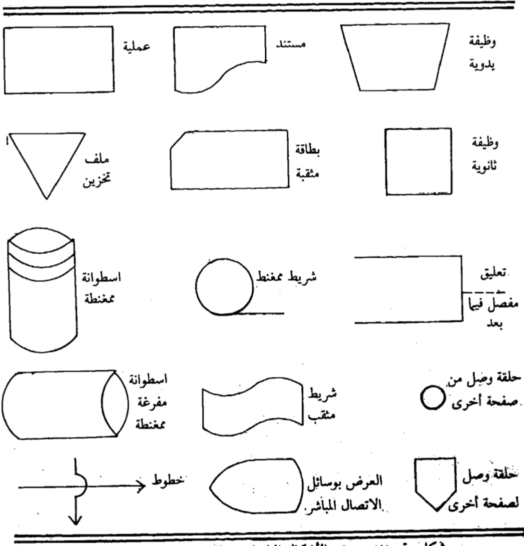
١ ـ التعرف على الواجبات والمستندات ونمط تدفق هذه المستندات خلال مراحل استخدامها ومعالجتها.

٢ ـ اعداد وصف مبدئي للنظام على ضوء الدراسة التي عملها المراجع في الخطوة السابقة. ويستخدم بعض المراجعين ما يعرف باسم «ملخص اختصاصات العاملين» كما هو موضح في شكل رقم (٧) لتوثيق الوصف المبدئي للنظام، والذي يشتمل على اسم الوظيفة واختصاصات القائم بآدائها والمستندات المرتبطة بها.

العاملين	اختصاصات الوظائف
موظف البريد	١ ـ استلام وفتح البريد بخلاف البريد السري.
	٢ ـ توزيع البريد على الأقسام المختصة، واعداد كشف النقدية المتسلمة وتسليمه مع الشيكات المتسلمة للصراف.
الصراف	١ ـ استلام الشيكات التي يرسلها العملاء وكشف النقدية المتسلمة من موظف البريد.
	٢ ـ اعداد صورتين من قسيمة الايداع.
	٣ ـ مطابقة قسيمة الايداع مع كشف النقدية المتسلمة.
	٤ ـ ايداع النقدية المتسلمة بالكامل يومياً بالبنك.
	٥ ـ حفظ صورة كشف استلام النقدية في الملف.
ماسك حسابات الاستاذ العام	١ ـ تسجيل النقدية المتسلمة يومياً من واقع كشف النقدية المتسلمة.
	٢ ـ حفظ صورة كشف استلام النقدية في الملف.
ماسك حسابات الاستاذ الفرعي لحسابات المدينين	١ ـ تسجيل سداد العميل لرصيده في الجانب الدائن من حسابات العملاء الفرعية من واقع كشف استلام النقدية.
	٢ ـ حفظ صورة كشف استلام النقدية في الملف.

شكل رقم (٧): ملخص اختصاصات العاملين

٣ - اعداد خريطة تدفق النظام على ضوء المعلومات الواردة في ملخص اختصاصات العاملين واجاباتهم على استفسارات المراجع عن نظام الرقابة الداخلية. وتتكون الخريطة من عدة أعمدة يمثل كل منها الوظيفة أو القسم أو الموظف، وكذلك الاعباء التي يقوم بأدائها الموظف أو القسم والمستندات التي يقوم باعدادها أو تداولها، واتجاه تدفق هذه المستندات. ويستخدم عدد من الأشكال المتعارف عليها في اعداد هذه الخرائط والموضحة في الشكل رقم (٨)، وبالطبع فان استخدام هذه الأشكال بصورة موحدة في كافة الخرائط التي تعدها المؤسسة يمكن دراسيها من فهم محتوياتها بسهولة وسرعة.



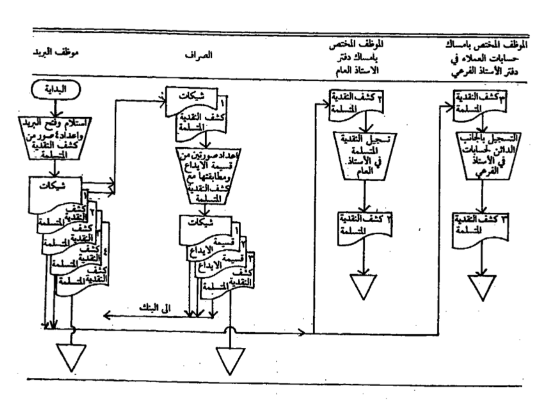
شكل رقم (٨): بعض الأشكال النموذجية المستخدمة في خرائط التدفق

ويجب اتباع القواعد التالية عند اعداد خرائط التدفق:

١ - يجب عنونة كل خريطة تدفق بأرقام أوراق المراجعة الخاصة بها، واسم الشركة، ونوع النظام (استلام النقدية، المخزون، المشتريات... الخ).

٢ - يجب أن يظهر اسم الوظيفة أو القسم أو الفرد المختص في أعلى كل عمود أو جزء عمودي من أعمدة خريطة التدفق.

٣ - يجب أن توضح مسئوليات الوظيفة وكذلك المستندات التي يتم اعدادها أو تداولها بواسطة المسئولين في العمود الخاص بكل وظيفة أو قسم أو فرد. كما يجب أن يكون تدفق المستندات والاعمال التي يقوم بادائها العاملين في القسم في كل عمود من أعلى إلى أسفل. وبذلك الأسلوب تتدفق المستندات فيما بين الوظائف من اليسار إلى اليمين بينما تتدفق في داخل الوظيفة الواحدة من أعلى إلى أسفل. ويوضح الشكل رقم (٩) خريطة تدفق نظام استلام النقدية من خلال البريد، والتي تم اعدادها على ضوء «ملخص اختصاصات العاملين» في شكل رقم (٧).



شكل رقم (٩): خريطة تدفق نظام النقدية المتسلمة بالبريد

٤ ـ يجب دائماً استخدام مسطرة اعداد خريطة التدفق (Template).

٥ ـ يجب شرح، بشكل مختصر، مفهوم الخريطة في أعلاها أو في أسفلها مع الاشارة إلى الخريطة نفسها ومكوناتها.

وبذلك تكون خطريقة التدفق وسيلة للالمام بكافة اجراءات أو عمليات نظام الرقابة الداخلية، وتوضيح الوظائف والأقسام المسئولة عن آداء كل إجراء أو عملية. ولا تكتمل عملية فحص نظام الرقابة الداخلية بدون تحليل المراجع لكافة جوانبه، كما هو موضح في خريطة التدفق، سواء كانت جوانب ضعف أو قوة. ثم يقوم المراجع باعداد تقريره عن النتائج المبدئية عن النظام وحفظه في ملف أوراق المراجعة.

وتهدف الدراسة والتقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية، بصفة عامة، إلى تحديد ثغرات النظام التي يمكن من خلالها التلاعب أو إخفاء تحريف القوائم المالية. وتمثل تلك الثغرات مواطن ضعف هامة في النظام، يترتب على وجودها عدم الحاجة إلى عمل اختبارات التحقق من مدى التزام المؤسسة بتطبيق اجراءات الرقابة الداخلية. وبالرغم من هذا، فقد يقرر للمراجع أن يكون رأيه غير متحفظاً، إذا ما كان يمكن اجراء اختبارات أساسية للمراجعة واسعة النطاق بشكل يعوض الضعف في نظام الرقابة الداخلية.

فيتضح لنا في المثال الخاص بنظام الرقابة الداخلية على عمليات استلام النقدية بالبريد، الوارد في الأشكال رقم (٦) ورقم (٩)، أن موظف البريد لا يظهر شيكات السداد من العملاء (بواسطة خاتم الشركة الخاص بذلك) فور استلام البريد وفتح الأظرف، وهذا من متطلبات نظام الرقابة الجيد. وبعد اكتشاف المراجع هذا الأمر، فانه يحدد ما إذا كان ذلك يمثل ثغرة في النظام قد يترتب عليها تحريف القوائم المالية. وإذا ما قرر احتمال تحريف التقارير، يجب على المراجع أن يكثف نطاق الاختبارات الأساسية لعمليات تداول النقدية المتسلمة من العملاء. وبالطبع لا ضرورة هنا لاجراء اختبارات التحقق من الالتزام باتباع الاجراءات الرقابية المتعلقة باستلام النقدية بالبريد حيث كشفت الاختبارات المبدئية للنظام عدم شموله لهذا الاجراء الرقابي.

ومن ضمن الأهداف الهامة للدراسة والتقييم المبدئي للنظام التعرف على مواطن قوته والذي يؤدي ـ بدوره ـ إلى تضييق نطاق الاختبارات الأساسية

للمراجعة ومن ثم ارتفاع كفاءة آدائها. ويجب الانتباه أنه لا بد من اختبار مواطن النظام للتحقق من مدى الالتزام بتنفيذها، حتى يمكن الاعتماد عليها.

اختبارات الالتزام بسياسات واجراءات الرقابة الداخلية:

Compliance Tests

يتم آداء هذه الاختبارات بعد الانتهاء من الدراسة والتقييم المبدئي وتوثيق نظام الرقابة الداخلية، واقتناع المراجع بكفاية مواطن قوة النظام التي يمكن الاعتماد عليها. وتصمم هذه الاختبارات بهدف التأكد من وجود مواطن قوة النظام فعلاً وأن العميل يتبع كافة تعليمات واجراءات وسياسات النظام، الموجودة في دليل الاجراءات، أو التي تعرف عليها المراجع من خلال استفساراته من موظفي العميل. وتساعد هذه الاختبارات المراجع في اتخاذ قراره النهائي بخصوص مدى اعتماده على نظام الرقابة الداخلية.

وتقتصر بعض اختبارات الالتزام بالاجراءات على مجرد مراقبة (أو ملاحظة) نشاط العاملين بالمؤسسة للتأكد من وجود اجراءات الرقابة المقررة، كما هو الحال في اختبار الفصل بين وظائف التصديق والتسجيل بالدفاتر وحيازة الأصول. ويمكن اختبار العمليات التي يكون لها مسار مراجعة مدعم بدليل مستندي من خلال أخذ عينات من كل نوع من أنواع هذه العمليات وتتبعها في النظام، حتى يستطيع المراجع أن يحدد ما إذا كانت المؤسسة تلتزم بتطبيق اجراءات نظام الرقابة الداخلية كما هو منصوص عليه في خريطة التنظيم الاداري للمؤسسة ودليل الاجراءات. وبالطبع فانه ينتج عن مرحلتي الفحص المبدئي للنظام واختبارات الالتزام بالاجراءات والسياسات الرقابة ثلاثة استنتاجات (وكما يتضح من الشكل رقم (١) في بداية هذا الفصل):

١ ـ سلامة وصحة نظام الرقابة الداخلية نفسه واتباع المؤسسة لاجراءاته وتعليماته. وفي هذه الحالة يحتاج المراجع أن يقوم بآداء عدد محدود من الاختبارات الأساسية للمراجعة على العمليات وأرصدة القوائم المالية لتأييد رأيه عن هذه القوائم.

٢ ـ عدم سلامة وصحة تطبيق النظام والالتزام بالاجراءات والتعليمات، هذا علماً بأن النظام نفسه جيداً على ضوء الفحص المبدئي الذي أجراه المراجع،

مما يدعوه الى الاستفسار عن ما اذا كان عدم الالتزام بتطبيق الاجراءات قد يؤدي إلى حدوث أخطاء جوهرية في التقارير المالية. ويمكن تجاهل عدم الالتزام بتطبيق الاجراءات والاستمرار في خطوات المراجعة بدون تكثيف أو زيادة عدد الاختبارات الأساسية اذا كان عدم الالتزام لا يؤدي إلى أخطاء جوهرية. ومن جهة أخرى، اذا تسبب عدم الالتزام باتباع اجراءات الرقابة الداخلية في تحريف جوهري في القوائم المالية، يجب على المراجع أن يكثف ويزيد عدد الاختبارات الأساسية حتى يمكنه أن يعوض هذا الضعف في تطبيق النظام.

٣ - ضعف النظام نفسه، فضلاً عن عدم التزام العميل باجراءات أو تعليمات الرقابة الواردة بالنظام. وهنا نجد أنه قد يكون من الضروري انسحاب المراجع من مهمة المراجعة أو امتناعه عن ابداء رأيه من القوائم المالية.

ويمكن آداء معظم عمليات تقييم نظام الرقابة الداخلية الموضحة أعلاه خلال الفترة التمهيدية للمراجعة قبل انتهاء السنة المالية تحت الفحص (Interim Work). وبالرغم من اكتشاف سلامة وصحة نظام الرقابة الداخلية والتزام المؤسسة باجراءاته وتعليماته خلال هذه الفترة، إلا أنه يجب إعادة فحص النظام مرة أخرى في نهاية السنة المالية للتأكد من أن النظام ما زال مطبقاً كما سبق فحصه خلال الفترة التمهيدية. وتكون إعادة فحص النظام مرة أخرى ضرورة خاصة إذا ما شك المراجع، بناء على استفساراته وملاحظاته التي حصل عليها في آخر السنة المالية، في وجود اختلافاً بين النظام السابق فحصه والنظام السائد آخر السنة المالية.

ويمكن توضيح العلاقة بين اختبارات الالتزام باجراءات وتعليمات الرقابة الداخلية والاختبارات الأساسية للمراجعة بالمثال التالي. فلنفترض أنك تقوم بمراجعة نظام المبيعات وحسابات العملاء والنقدية المتسلمة من العملاء سداداً لأرصدة حساباتهم. ولنفترض كذلك أنك، بناء على فحصك المبدئي، استنتجت بأن نظام الرقابة الداخلية نفسه يتميز بمواطن قوة - يمكن الاعتماد عليها - هي:

١ - يتم الفصل بين وظائف تسجيل المبيعات في الدفاتر، والتصديق على عمليات المبيعات، وتداول النقدية.

٢ - يتم إعداد فواتير المبيعات بناء على طلبات العملاء المكتوبة.

٣ ـ يتم اعتماد كافة المبيعات (وكلها بالأجل) بواسطة مدير قسم الائتمان قبل شحن البضائع إلى العملاء.

٤ ـ يتم اثبات كافة المبيعات في سجل العملاء بدفتر الاستاذ الفرعي.

وتنطوي الخطوة الثانية في تقييم النظام تحديد ما إذا كانت المؤسسة تتبع هذه الاجراءات والتعليمات الرقابية الواردة في النظام، والتي يمكن تحقيقها من خلال اختبارات الالتزام بالنظام. ويتم اداء الاختبارات التالية على اجراءات الرقابة الداخلية الموضحة سالفاً على النحو التالي:

١ ـ مراقبة العاملين خلال آدائهم لوظائفهم للتأكد من اتباعهم تعليمات فصل الوظائف الواردة في نظام الرقابة الداخلية.

٢ ـ اختبار عينة من فواتير المبيعات ومراجعة المستندات الخاصة بهذه الفواتير والموجودة في ملف العملاء. هذا بمعنى مطابقة بيانات فاتورة المبيعات لكل عميل مع بيانات طلب شرائه المقدم للمؤسسة.

٣ ـ فحص فواتير المبيعات التي تم اختيارها في الاختبار (٢) للتأكد من اعتماد طلب العميل بالشراء بواسطة مدير قسم الائتمان.

٤ ـ تتبع فواتير المبيعات التي تم اختيارها في الاختبار (٢) في حساب العميل بدفاتر الأستاذ الفرعي.

وبناء على نتائج هذه الفحوص، يمكن تحديد نطاق الاختبارات الأساسية للمراجعة باتباع المنطق الموضح في الشكل رقم (١).

ويجب مراعاة أن المراجع يقوم بدراسة وتقييم كل جزء (أو نظام فرعي) من أجزاء نظام الرقابة الداخلية، متضمناً تقييم اجراءات وتعليمات كل جزء منها مع خصائص نظام الرقابة الجيد السابق دراستها، بعد التعرف على كيفية تطبيق كل خاصية من هذه الخصائص على كل جزء من أجزاء النظام. وسنقوم في الفصول الأخيرة من هذا الكتاب، خلال شرحنا لاجراءات المراجعة المتبعة للحصول على أدلة المراجعة الكافية، بدراسة الخصائص اللازم توافرها في كل جزء من أجزاء نظام الرقابة الداخلية.

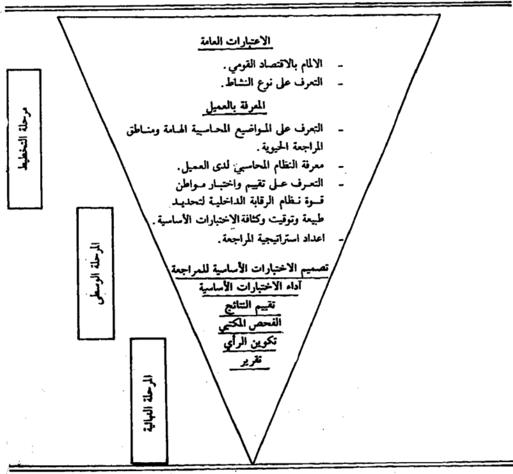
اعداد تقرير عن نظم الرقابة الداخلية :

Reporting on Internal Controls

ان المراجع لا يكون مطالباً بتبليغ الادارة باقتراحاته بتحسين نظام الرقابة الداخلية، وانما هو مطالب بابلاغها بنقاط ضعف هذا النظام، في صورة تقرير أو خطاب مكتوب وموجه الى الادارة.

أسلوب تقييم النظم : توثيق الأساليب الرقابية :

صممت شركة Peat, Marwick, Mitchell & Co. للمراجعة أسلوباً فريداً لدراسة وتقييم نظم الرقابة الداخلية، يعرف باسم SEADOC (Systems Evaluation Approach: Documentation of Controls). ويمكن استخدام هذا الأسلوب خلال كل من مرحلة التخطيط والمرحلتين التمهيدية والنهائية من مراحل عملية المراجعة كما هو موضح في شكل رقم (١٠).



شكل رقم (١٠): مراحل وعمليات SEADOC

ويبدأ نظام SEADOC، في سبيل فحص خصائص نظام الرقابة الداخلية، بتقييم المناخ الرقابي بالمؤسسة مشتملة على الوعي الرقابي لدى ادارتها العليا والعاملين فيها، مع الانتباه الى احتمال محاولة الادارة العليا التحاليل في تطبيق اجراءات الرقابة. وتؤثر انطباعات المراجع العامة، التي حصل عليها خلال تقييمه للمناخ الرقابي، ليس فقط على اجراءات تقييم لنظام الرقابة الداخلية، بل كذلك على نزعة الشك المهنية التي تلازمه خلال أدائه لمهمته.

وتقسم اجراءات الرقابة في ثلاثة مجموعات وهي:

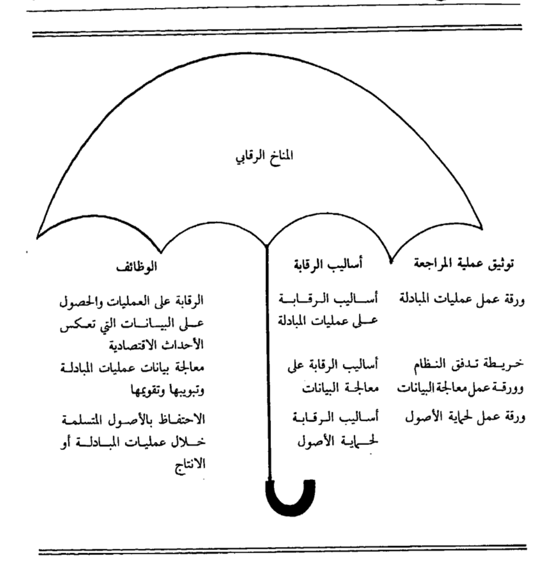
١ ـ أساليب الرقابة على عمليات المبادلة Boundary Controls.
٢ ـ أساليب الرقابة على معالجة البيانات Processing Controls.
٣ ـ أساليب الرقابة لحماية الأصول والسجلات Safeguarding Controls.

وتتضمن أساليب الرقابة على عمليات المبادلة اجراءات العمل وتوثيق المعاملات الاقتصادية، مشتملة على مستندات واجراءات الرقابة المرتبطة بتبادل السلع والخدمات أو النقود أو الالتزامات. ويبدأ المراجع، عند تقييمه لهذه الاجراءات الرقابية، بتحديد أي أساليب الرقابة على عمليات المبادلة يجب استخدامها وما إذا كانت هذه الأساليب فعالة في تحقيق أهدافها إذا ما كان استخدامها سليماً. وبعد التعرف على هذه الأساليب يتحقق المراجع مما إذا كانت ادارة المؤسسة ملتزمة باجراءاتها وتعليماتها للتأكد من تطبيق النظام كما هو مصمم. ويتوقع أن يحقق وجود هذا الاجراءات الرقابية درجة معقولة من التأكد بصحة وسلامة عمليات المبادلة، ولذلك سنشير الى هذه الأساليب الرقابية في الفصول القادمة بمصطلح «أساليب الرقابة على عمليات المبادلة» (Exchange Controls).

أما أساليب الرقابة على معالجة بيانات عمليات المبادلة وكذلك تحميلها على الحسابات المختلفة وعمليات التقويم فيطلق عليها اسم «أساليب الرقابة على معالجة البيانات» (Processing Controls). ويلجأ المراجع الى استخدام الاستفسارات والمراقبة والزيارات المفاجئة (Walk — Through) للحصول على المعلومات اللازمة لالمامه ومعرفته بهذا النوع من أساليب الرقابة الذي يتبعه العميل. ويحدد المراجع في هذه المرحلة أي أساليب الرقابة على معالجة البيانات يتضمنها نظام الرقابة الداخلية لدى العميل، وما إذا كانت فعالة اذا ما طبقت على العمليات. وما إذا كانت المؤسسة ملتزمة باتباعها في اداء الوظائف المختلفة.

ويطلق اسم «أساليب الرقابة لحماية الأصول» على تلك الاجراءات الخاصة بحماية الأصول المنقولة مرتفعة القيمة. وتؤكد هذه الأساليب حماية هذه الأصول من السرقة أو الضياع أو تدهور حالتها بدون مبرر، وكذلك تؤكد المحاسبة عن مسئوليات الاحتفاظ بهذه الأصول. ويتمكن المراجع من الالمام ومعرفة اجراءات حماية الأصول من خلال الزيارات المفاجئة والاستفسارات ومراقبة العمليات بمؤسسة العميل. وبناء على ذلك، يقرر المراجع مبدئياً ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة يتضمن أساليب سليمة لحماية الأصول يمكن الاعتماد عليها، وما اذا كانت ملتزمة باتباعها من خلال مراقبته للعمليات وتوجيه الاستفسارات المصممة خصيصاً لاختبار طرق استخدام تلك الأساليب.

ويتم توثيق (كما هو موضح في الشكل رقم ١١) عمليات فحص كل نوع من أنواع أساليب الرقابة باستخدام ورقة عمل خاصة بكل منها. وتبوب شركة PMM كافة أنواع الأخطاء المحتملة في مجموعتين وهما «أخطاء المجتمع» (Population Errors) و «أخطاء الدقة» (Accuracy Errors). وتمثل أخطاء المجتمع أخطاء في عدد عناصر البيانات، مثل ضياع عنصر من عناصر البيانات خلال عمليات معالجتها، أو عدم الحصول على هذا العنصر وقت تبادل السلع أو الخدمات، أو اعتبار عنصر ما ضمن عناصر البيانات بالخطأ. أما أخطاء الدقة فتمثل الاختلافات بين قيمة عناصر البيانات التي تم الحصول عليها أو معالجتها وقيمة الأحداث الاقتصادية التي تخصها هذه البيانات، مثل خطأ كمية السلع المبيعة أو سعر بيع الوحدة.



شكل رقم (١١): توثيق نظام الرقابة الداخلية

وكما سبق ذكره، يمثل هذا الأسلوب في دراسة وتقييم وتوثيق نظام الرقابة الداخلية تغييراً للأسلوب التقليدي المتبع لتلبية متطلبات المعيار الثاني من معايير المراجعة الميدانية. ويبدو لنا أن من أهم مزايا هذا الأسلوب هو توجيه انتباه المراجع نحو الأنشطة أو العمليات الجوهرية في نظام الرقابة الداخلية. ويتميز هذا الأسلوب كذلك بانخفاض تكلفة وسهولة فهم المراجع لطرق استخدامه.

أسئلة وحالات ومشاكل

أولاً: الأسئلة

١ ـ ما العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية وبين الاختبارات الأساسية التي يجريها المراجع المستقل؟.

٢ ـ ما الهدف الرئيسي لنظام الرقابة الداخلية؟ ناقش.

٣ ـ لماذا يكون المراجع مستعداً لابداء رأياً في القوائم المالية عندما يتوفر لديه درجة معقولة من التأكد بدلاً من التأكد التام والمطلق عن صدق وعدالة عرض البيانات التي تتضمنها القوائم المالية؟.

٤ ـ هل من الممكن أن يكون نظام الرقابة الداخلية من الضعف إلى الدرجة التي يمتنع معها المراجع عن إبداء رأيه في القوائم المالية؟ اشرح.

٥ ـ ما المصادر التي يحصل منها المراجع على المعلومات التي تدعم تقييمه المبدئي لنظام الرقابة الداخلية؟.

٦ ـ ما الفرق بين الرقابة المحاسبية والرقابة الادارية؟.

٧ ـ ما الخصائص الستة لنظام رقابة داخلية فعال؟ ناقش.

٨ ـ ما أنواع المسئوليات التي يجب الفصل بينها في نظام رقابة داخلية فعال؟ اشرح.

٩ ـ كيف يمكن لسياسة العطلات (الاجازات) الاجبارية للعاملين أن تحسن من امكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية؟.

١٠ ـ ما أهمية تحديد خطوط السلطة والمسئولية تحديداً واضحاً؟ وما الوسائل التي يتم خلالها تحقيق ذلك؟.

١١ - كيف يمكن للمراجع أن يحكم على ما اذا كان العميل لديه الافراد المؤهلين تأهيلاً مناسباً للقيام بالمهام المختلفة التي يجب انجازها؟.

١٢ - ما العلاقة بين محاسبة المسئولية وبين خطوط السلطة والمسئولية؟.

١٣ - لماذا يكون من المهم التعرف على التصديق المناسب والاجراءات المعتمدة المرتبطة بالعمليات المختلفة التي ينفذها العميل؟.

١٤ - ما العلاقة بين فريق المراجعة الداخلية وبين نظام الرقابة الداخلية؟.

١٥ - ما المشاكل التي قد تنشأ عند وضع نظام رقابة داخلية لمنشآة صغيرة؟.

١٦ - ما المهام التي يقوم بها المراجع للتأكد من مطابقة نظام الرقابة الداخلية المستخدم للخريطة التنظيمية ودليل الاجراءات الذي أعد مسبقاً؟.

١٧ - هل وجود نظام رقابة داخلية جيد لتداول المقبوضات النقدية يعطي برهاناً معقولاً للمراجع على صحة الرصيد النقدي؟.

١٨ - ما الأنواع السبعة للأخطاء الجوهرية والمخالفات التي قد تحدث بسبب ضعف نظام الرقابة الداخلية؟.

١٩ - من ضمن ما تهتم به عملية المراجعة هو التحقق من صحة أرصدة حسابات كل من أنظمة المحاسبة الفرعية للعميل. كيف يقيم المراجع نظام الرقابة الداخلية للعميل المرتبط بكل من هذه الأنظمة الفرعية؟.

٢٠ - ما الغرض من الاستقصاءات التي يجريها المراجع عن نظام الرقابة الداخلية؟ وكيف تتناسب مع التقييم العام لنظام الرقابة الداخلية؟.

٢١ - كيف تستخدم خرائط التدفق في تقييم اجراءات الرقابة الداخلية وأنظمة المحاسبة الفرعية؟.

٢٢ - ما العلاقة بين اختبارات الالتزام بالاجراءات والسياسات الرقابية وبين الاختبارات الأساسية؟.

٢٣ - كيف يمكن استخدام أسلوب تقييم النظم (SEADOC) للوفاء بمعيار العمل الميداني في المراجعة الخاص بالرقابة الداخلية؟.

٢٤ ـ ما المقصود بأساليب الرقابة على عمليات المبادلة؟ اذكر مثالين لمثل هذه الأساليب.

٢٥ ـ ما المقصود بأساليب الرقابة على معالجة البيانات؟ اذكر مثالين لمثل هذه الأساليب.

ثانياً: الحالات

(١) تمتلك احدى البلديات موقف للسيارات بالقرب من محطة السكة الحديد لخدمة المقيمين بهذه المدينة. ويقوم الشخص المعين كحارس على بوابة هذا الموقف باصدار علامات وقوف سيارات سنوية مرقمة لسكان المدينة، بناء على طلب يقدمه الشخص مرفقاً به دليل اقامته بالمدينة. وتلصق العلامة على المواجهة الأمامية للسيارة ليسمح لسائقها باستخدام موقف السيارات لمدة ١٢ ساعة، هذا بالاضافة الى إيداع أربع عملات فضية في عداد قياس الوقت المثبت أمام كل مكان انتظار سيارة. ويحتفظ حارس موقف السيارات بطلبات الحصول على العلامات في مكتبه الموجود على مدخل الموقف، كما تقع عليه مسئولية التأكد من عدم انتظار سيارات غير مصرح لها، وان كافة أصحاب السيارات المنتظرة قد أودعوا العملات المطلوبة في عداد الانتظار.

وفي نهاية كل أسبوع يجمع حارس البوابة ـ حيث أن لديه المفتاح العمومي لجميع العدادات ـ العملات المعدنية من العدادات، ويضعها في صندوق حديدي مغلق، ويسلمه بعد ذلك إلى خزانة البلدية الرئيسية. وهنا يقوم الكاتب التابع لقسم الخزانة الرئيسية بمبنى البلدية بفتح الصندوق، وتسجيل مجموع النقدية التي عدّها في «التقرير الأسبوعي للنقدية»، حيث يتم بعد ذلك ارسال هذا التقرير الى قسم المحاسبة. أما النقدية نفسها فيقوم كاتب قسم الخزانة الرئيسية بوضعها في الخزينة حتى اليوم التالي، حيث ترسل بعد ذلك إلى أمين الخزينة الذي يعيد عدّها مرة أخرى واعداد قسيمة ايداع البنك ويسلمها للبنك للايداع. ويتم إرسال قسيمة ايداع البنك ـ بعد التصديق عليها من قبل صراف البنك ـ الى قسم المحاسبة لحفظها في ملف خاص مع «التقرير الأسبوعي للنقدية»

المطلوب:

حدد نقاط الضعف بنظام الرقابة الداخلية بشأن استلام النقدية مع إبداء توصياتك حول إمكانية إزالة كل منها:

(نظم اجابتك على النحو التالي):

نقاط الضعف	التحسينات التي توصى بها

(٢) إفتتحت «شركة النهضة للاقراض» في ٢ محرم ١٤٠٠ هـ أربعة مكاتب في عدة مدن مجاورة لتقديم قروض نقدية صغيرة للمقترضين الذين يقومون بسداد أصل القرض فيما بعد بالاضافة إلى الفوائد على أقساط شهرية لفترة لا تزيد عن سنتين. ويستخدم «فؤاد السلوم» ـ مدير الشركة ـ أحد هذه المكاتب كمقر رئيسي له، كما يقوم بعمل زيارات دورية لباقي المكاتب لأغراض المراجعة الداخلية والاشراف.

ومن الأمور التي ينصب عليها اهتمام السلوم هي أمانة العاملين لديه. وفي شهر ذي الحجة من عام ١٤٠٠ حضر السلوم إلى مكتبك وقال: «اني أود أن استعين بك لكي تضع نظاماً للوقاية ضد اختلاس العاملين للنقدية» واستطرد قائلاً: «سبق لي العمل في شركة اقراض وطنية كبيرة لديها ٥٠٠ مكتب، ولقد أعجبت بنظام المحاسبة والرقابة الداخلية لهذه الشركة، وأود أن أصف لك هذا النظام حتى يمكنك أن تصمم لشركتنا نظاماً مماثلاً له لمنع حدوث الغش والتلاعب تماماً».

المطلوب:

أ ـ ما نصيحتك للسلوم بشأن وضع نظام للمحاسبة والرقابة الداخلية في شركته يماثل النظام المطبق في الشركة الكبيرة؟ ناقش.

ب ـ ما ردك على اقتراح السلوم بوضع نظام رقابة بهدف «منع حدوث الغش والتلاعب تماماً؟ ناقش.

جـ ـ افترض أنك ـ بالاضافة الى تولي مهمة اعداد النظام الجديد خلال عام ١٤٠١ هـ ـ قد وافقت على فحص القوائم المالية «لشركة النهضة للاقراض» عن العام المنتهي في آخر ذي الحجة ١٤٠٠ هـ دون أي قيود في هذا الشأن.

(١) كيف يمكنك تحديد نطاق فحص النظام حتى تستطيع عمل الاختبارات اللازمة بشكل كامل؟ ناقش.

(٢) هل تكون مسئولاً عن اكتشاف الغش من خلال عمل تلك الاختبارات؟ ناقش.

(٣) تم تعيينك في الوقت الحاضر كمراجع لاحدى الجامعات الخاصة. وقد قمت في بداية مهمتك بتقييم مدى كفاية وفعالية اجراءات تسجيل الطلاب. هذا وقد انتهيت من الدراسة المبدئية. وبناء على المقابلات التي أجريتها بخصوص عملية تسجيل الطلاب، أعددت القائمة التالية المتعلقة باختصاصات العاملين على النحو التالي:

القبول - وعملية التسجيل

(١) موظف البريد	(٢) موظف التسجيل	(٣) الصراف
* فتح جميع الخطابات البريدية، واعداد اشعارات السداد وعمل كشف بهم.	* استلام ثلاث نسخ من نماذج التسجيل الكاملة من الطلاب.	* تحصيل قيمة رسوم التسجيل نقداً أو إرسال نسختين من نماذج التسجيل إلى كاتب الفواتير.
* ارسال نسخ من هذه الاشعارات والكشف إلى: أ ـ الصراف (مع النقدية والشيكات) ب ـ ماسك حسابات المدينين جـ ـ ماسك اليوميات والاستاذ العام.	* مراجعة تصديق المرشد الاكاديمي.	* تسجيل النقدية المتسلمة يومياً في كشف استلام النقدية.
* تمزيق النسخ الأخرى من الاشعارات والكشف.	* حساب قيمة رسوم التسجيل طبقاً للوائح الرسمية. * في حالة اكتمال النماذج على نحو صحيح، يعتمد وترسل الى الصراف مع الطالب.	*ايداع النقدية المتسلمة يومياً بالبنك. * ارسال نسخة طبق الأصل من قسائم الايداع المتسلمة ومن كشوفات استلام النقدية اليومية الى كاتب اليوميات والاستاذ العام.
	* ان لم تكن النماذج مكتملة على نحو صحيح يقوم باعادتها للطلاب لاستيفائها.	* تمزيق النسخ الأخرى من الكشوفات اليومية لاستلام النقدية.
(٤) ماسك الفواتير	**(٥) ماسك حسابات المدينين**	**(٦) ماسك اليومية والاستاذ العام**
* استلام نسختين من نموذج التسجيل، واعداد الفواتير، واثباتها في يومية التسجيل (المبيعات).	* التسجيل في دفتر الاستاذ الفرعي لحسابات المدينين من واقع كشف اشعارات السداد.	* اعداد قيود اليومية لكل من النقدية المتسلمة ورسوم التسجيل (المبيعات) المقابلة لها، وترحيل قيمتها الى دفتر الاستاذ العام.
* ارسال نسخ من الفواتير ونماذج التسجيل الى ماسك حسابات المدينين وارسال نسخ من الفواتير الى كاتب اليوميات والاستاذ العام.	* مطابقة الفواتير مع نماذج التسجيل واثبات قيمتها في دفتر الاستاذ الفرعي لحسابات المدينين (الطلاب).	* ادخال بيانات يومية رسوم التسجيل (المبيعات) في دفتر الاستاذ العام.

المطلوب:

أ - اعداد خريطة تدفق النظام على ضوء المعلومات الواردة بقائمة اختصاصات العاملين مستخدماً الرموز والأساليب المناسبة.

ب - فحص خريطة التدفق مع بيان خمس نقاط ضعف في الرقابة الداخلية (مثل اغفال خطوات معينة) الخاص باجراءات تسجيل الطلاب. استخدم الخصائص الست للرقابة الداخلية والتي نوقشت في هذا الفصل لارشادك في تقييمك.

(٤) يعمل «سعد الفوزان» مديراً لشركة الهلال، وقد طلب منك النصيحة عن كيفية تخصيص الوظائف الكتابية بين ثلاثة من الموظفين العاملين لديه لتحقيق أعلى درجة من الرقابة الداخلية.

أ - الاحتفاظ بيومية المدفوعات.

ب - تسوية الشيكات للتوقيع.

جـ - اعداد الشيكات للتوقيع.

د - استلام البريد وعمل كشوف الاستلام.

هـ - ايداع النقدية المتسلمة.

و - امساك سجلات حسابات المدينين.

ز - تقرير اعدام حسابات المدينين غير القابلة للتحصيل.

ح - الاحتفاظ بصندوق للمصروفات النثرية.

المطلوب:

أ - كيف يمكنك توزيع هذه الوظائف المختلفة على الكتبة «س» و «ص» و «ع»؟ افترض أن جميع الوظائف تتطلب تقريباً نفس مقدار الوقت المبذول فيها.

ب - حدد ثلاثة مجموعات من الوظائف الموضحة أعلاه لا تتناسب مع خصائص نظام الرقابة الداخلية الجيد.

(٥) نوضح فيما يلي عدد من نظم الرقابة الداخلية:

أ - يعمل «ابراهيم الشامي» وكيلاً للشراء لشركة الوحدة. وعندما حان الوقت لطلب مواد، قام الشامي بارسال صورة طبق الأصل من أمر الشراء الى قسم الاستلام. وعندما تم استلام المواد قام «فتحي زيدان» - كاتب الاستلام - بتسجيل تاريخ الاستلام على صورة أمر الشراء ولكنه لم يقم بعد وحصر البضاعة المتسلمة. وقد أرسلت نفس هذه الصورة من أمر الشراء الى قسم.المحاسبة حيث يستخدمها «صالح الهندي» لتدعيم قيد الشراء في السجل المستندى ثم ترسل هذه الصورة بعد ذلك الى مخازن المواد الخام حيث يستخدمها «سعد الراشد» في تحديث بطاقات المخزون المستمر.

ب -يجمع مشرف العمال في شركة الجزيرة الصناعية ٤٥٠ بطاقة وقت عمال الشركة أسبوعياً لارسالها الى مركز الكومبيوتر لاعداد سجلات الأجور، وشيكات الرواتب وكشوف توزيع تكلفة العمل. ويتم مضاهاة شيكات الأجور بسجلات الأجور وتوقيعها من رئيس الخزينة الذي يعيدها - بدوره - الى مدير مركز الكومبيوتر لتوزيعها.

جـ - يتكون مكتب فرع البيع لشركة السلام الصناعية من «حمد الشايع» مدير الفرع واثنين من المساعدين صالح وسليمان، وتودع النقدية المتسلمة في حساب ببنك محلي. وتتطلب الشيكات المسحوبة على حساب البنك توقيع «حمد الشايع» أو توقيع «على العرف» أمين الخزينة بمركز الشركة الرئيسي. وبالنسبة لكشوفات البنك والشيكات المدفوعة، فيرسلها البنك الى «حمد الشايع» الذي يحتفظ بها في ملف خاص بعد اعداد المذكرة الشهرية لتسوية البنك. كما يقوم أيضاً «حمد الشايع» باعداد تقارير المدفوعات ويرسلها الى «على العرف» طبقاً لجدول زمني معين.

المطلوب:

بالنسبة لكل من أنظمة الرقابة الداخلية السابقة. . ما هي: -

أ - نقاط الضعف ان وجدت؟

ب ـ الأخطاء والمخالفات الهامة التى تنتج عن نقاط الضعف المذكورة في (أ).

جـ ـ توصياتك بشأن تحسين النظام؟

ثالثاً: المشاكل

(١) اختار أفضل اجابة لكل من الأسئلة التالية المتعلقة بفوائد وحدود نظام الرقابة الداخلية.

أ ـ أي الأشخاص التاليين يرتكبون مخالفات هامة نسبياً يكون من الصعب اكتشافها بصفة عامة:

(١) الصراف.

(٢) المراقب المالي.

(٣) المراجع الداخلي.

(٤) مشغل آلات التثقيب.

ب ـ يواجه المراجع مخاطر عدم اكتشافه للأخطاء الجوهرية في العمليات المحاسبية، ولتقليل هذا المخاطر يعتمد المراجع غالباً أعلى:

(١) الاختبارات الأساسية.

(٢) اختبارات الالتزام باجراءات وسياسات الرقابة الداخلية.

(٣) الرقابة الداخلية.

(٤) التحليل الاحصائي.

جـ ـ عند تقييمه لفاعلية نظام الرقابة الداخلية المحاسبية، يجب على المراجع أن يتعرف على القيود التي تحد من مدى اعتماده على نظام الرقابة الداخلية مثل:

(١) تعتمد فاعلية الاجراءات على الفصل بين مهام العاملين.

(٢) يتم تصميم الاجراءات لضمان تنفيذ وتسجيل العمليات وفقاً لما تجيزه الادارة.

(٣) يمكن أن تحدث أخطاء ناتجة عن الخطأ في الحكم خلال تطبيق اجراءات الرقابة.

(٤) يتم معالجة عدد كبير من العمليات بواسطة نظم الكومبيوتر.

د ـ تتضمن الرقابة الادارية الداخلية الخطة الشاملة للتنظيم فضلاً عن الاجراءات المعنية بـ :

(١) حماية الأصول وامساك سجلات مالية يمكن الاعتماد عليها.

(٢) الحصول على تصريح قبل تنفيذ العمليات.

(٣) تنفيذ العمليات وفقاً لتصريح الادارة.

(٤) التأكد المعقول من عدم استخدام الأصول الا بناء على موافقة الادارة.

هـ ـ يمكن تقسيم الرقابة الداخلية ـ بصفة عامة ـ الى رقابة ادارية ورقابة محاسبية. لذلك يجب لتحديد نطاق دراسة وتقييم الرقابة الداخلية، وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها ـ الأخذ في الاعتبار:

(١) كل من أساليب الرقابة الادارية والرقابة المحاسبية.

(٢) أساليب الرقابة الادارية فقط.

(٣) أساليب الرقابة المحاسبية فقط.

(٤) أساليب الرقابة المحاسبية عند آداء مهمة المراجعة، وأساليب الرقابة الادارية عند آداء خدمات الاستشارات الادارية.

و ـ يدرك المراجع أن الرقابة الداخلية تمتد الى أمور أخرى بخلاف تلك التي ترتبط مباشرة بوظائف الاقسام المحاسبية والمالية. أي النقاط التالية لا يمثل جزءاً هاماً من نظام الرقابة الداخلية لشركة صناعية:

(١) دراسات الوقت والحركة للعمليات الهندسية.

(٢) الفحص الربع سنوي لسجلات الشركة الذي تقوم به شركة التأمين في سبيل تحديد قيمة قسط التأمين المستحق عن بوليصة التأمين على عمال المصانع.

(٣) نظام الموازنات الموضوع بواسطة مكتب استشارات بخلاف مكتب المحاسب القانوني.

(٤) برنامج التدريب المصمم لمساعدة الافراد على النهوض بمسئولياتهم في العمل.

ز - يوجد هناك مفهوم أساسي في الرقابة الداخلية المحاسبية مؤداه أنه لا يجب أن تفوق تكلفة نظام الرقابة الداخلية المنافع المتوقعة منه. ما هذا المفهوم؟

(١) التأكد المعقول.

(٢) المسئولية الادارية.

(٣) الالتزام المحدود.

(٤) الادارة باستثناء.

ح - غالباً ما يؤدي التطبيق الجيد لنظام رقابة داخلية فعال الى اكتشاف المخالفات الناتجة من:

(١) تواطؤ عدد من الموظفين للاحتيال.

(٢) تنفيذ موظف ما عملية احتياليه بمفرده.

(٣) مخالفات غير رسمية لمواصفات الخريطة التنظيمية للمؤسسة.

(٤) غش واحتيال الادارة.

ط - أي النقاط التالية يمثل مفهوماً غير صحيح للرقابة الداخلية؟

(١) يجب تحديد مسئوليات الموظف المختص باداء كافة أوجه عملية ما بشكل واضح.

(٢) يجب مقارنة سجلات المسئولين عن الأصول مع تلك الأصول الموجودة فعلاً بشكل دوري.

(٣) يمكن في بعض الأحوال تطبيق اجراءات الرقابة المحاسبية على أساس اختياري.

(٤) يجب اداء الاجراءات الموضوعة لاكتشاف الأخطاء والمخالفات

بواسطة أشخاص آخرين بخلاف هؤلاء الذين في استطاعتهم (بحكم وظائفهم) عمل - أو تدبير - تلك الأخطاء والمخالفات.

ي - بصفة عامة فان نقاط الضعف الجوهرية في نظام الرقابة الداخلية ما هي الا تلك الأخطاء أو المخالفات الجوهرية التي لا تكتشف عادة خلال:

(١) عمل اختبارات الالتزام بالسياسات لدراسة وتقييم اجراءات الرقابة الداخلية المحاسبية.

(٢) أداء الموظفين لمهامهم العادية الموكولة لهم.

(٣) الفترة التي تقوم فيها الادارة بفحص القوائم المالية المؤقتة وتسوية أرصدة الحسابات.

(٤) اعداد تقرير خاص لمكتب خارجي للاستشارات بشأن الرقابة الداخلية.

ك - ان أساليب الرقابة الداخلية المحاسبية لا يتم تصميمها لكي تعطي تأكيداً معقولاً بأن:

(١) العمليات قد نفذت بناء على تصريح من الادارة.

(٢) المخالفات سوف يتم التخلص منها.

(٣) عمليات الاضافة للأصول يسمح بها فقط بناء على تصريح الادارة.

(٤) المبالغ المسجلة للأصول يتم مضاهاتها دورياً مع الأصول الموجودة بالفعل.

(٢) اختار أفضل اجابة لكل من العناصر التالية والمتعلقة بخصائص نظام الرقابة الداخلية.

أ - أي الأنشطة التالية يعد أقل أهمية لتقوية نظام الرقابة الداخية؟

(١) فصل الوظائف المحاسبية عن باقي الوظائف المالية الأخرى.

(٢) التأمين ضد الحريق والسرقة.

(٣) تحديد مسئولية آداء الوظائف.

(٤) العناية في اختيار وتدريب الموظفين.

ب ـ ان التصريح بتنفيذ عملية معينة قد يكون بناء على تعليمات خاصة أو حسب السياسة العامة مثل:

(١)وضع المعايير الخاصة بحدود الائتمان المسموح به للعملاء.

(٢) تحديد نقطة اعادة طلب شراء المواد الأولية أو البضاعة.

(٣) التصديق على الموازنة التفصيلية لانشاء مخزن ما.

(٤) وضع قائمة أسعار بيع المنتجات.

جـ ـ يمكن تعزيز الرقابة الداخلية بصورة أفضل في منشأة صغيرة ليس لديها العدد الكافي من العاملين بالقدر، الذي يسمح بالتقسيم الصحيح للمسئوليات، من خلال:

(١) توظيف أشخاص مؤقتين للمساعدة في عملية فصل المهام.

(٢) مشاركة مالك المنشأة مباشرة في عملية تسجيل العمليات بالدفاتر المحاسبية.

(٣) التعاقد مع محاسب قانوني على تسجيل العمليات شهرياً بالدفاتر المحاسبية.

(٤) التحديد القاطع لمسئوليات كل موظف عن آداء المهام الموكلة له.

د ـ يجب أن يكون المراجع ملماً بوظائف المراجعة الداخلية لدى العميل، وذلك حتى يمكنه تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اجراءات المراجعة. ويستطيع المراجع الخارجي الاعتماد على آداء المراجع الداخلي اذا ما تضمنت اختصاصاته:

(١) التحقق من الدقة الحسابية للفواتير.

(٢) فحص تصرفات الادارة بهدف تحسين الكفاءة وتحقيق الأهداف.

(٣) دراسة وتقييم الرقابة الداخلية المحاسبية.

(٤) اعداد التقارير المالية الداخلية لاغراض الادارة.

هـ ـ تعتبر الرقابة الداخلية وظيفة من وظائف الادارة، كما أن الرقابة الفعالة تعتمد على مفهوم تحمل المسئولية وأداء الاختصاصات. أي النقاط التالية تعد من المبادىء الهامة للرقابة الداخلية؟

(١) يجب تعيين مسئولية أداء المهام المحاسبية والمالية لشخص واحد.

(٢) يجب تحديد مسئولية تنفيذ كل من الواجبات والمهام.

(٣) يجب على لجنة المراجعة بالشركة أن تتحمل مسئولية المهام المحاسبية.

(٤) يجب اسناد مسئولية الوظائف المحاسبية فقط الى هؤلاء الأشخاص الموثوق فيهم.

و ـ تتطلب الرقابة الداخلية الفعالة استقلال تنظيمي للأقسام. أي الحالات التالية يمكن أن تؤثر سلبياً على الاستقلال التنظيمي.

(١) يتبع قسم المراجعة الداخلية لجنة المراجعة بمجلس الادارة.

(٢) يتبع المراقب المالي نائب رئيس مجلس الادارة لشئون الانتاج.

(٣) يتبع قسم محاسبة الأجور رئيس قسم الحسابات.

(٤) يتبع الصراف رئيس الخزينة.

ز ـ ان الفصل الصحيح للمسئوليات الوظيفية يتطلب الفصل بين:

(١) وظائف التصريح، والتصديق، والتنفيذ.

(٢) وظائف التصريح، والتنفيذ، والسداد.

(٣) وظائف الاستلام، والشحن، والحيازة.

(٤) وظائف التصريح، والتسجيل، والحيازة.

ح ـ يجب أن يهتم المحاسب القانوني بمدى كفاءة ومؤهلات موظفي العميل نظراً لأن صلاحيتهم تؤثر مباشرة على:

(١) علاقة التكلفة / المنفعة لنظام الرقابة الداخلية.

(٢) تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية.

(٣) المقارنة بين سجلات الأصول والأصول الموجودة فعلاً.

(٤) توقيت الاختبارات التي يجب اجراءها.

ط ـ تشتمل الرقابة الداخلية المحاسبية على خطة التنظيم والاجراءات والسجلات التي تتعلق بحماية الأصول فضلاً عن:

(١) عمليات اتخاذ القرارات الادارية.

(٢) امكانية الاعتماد على السجلات المحاسبية.

(٣) التصريح بالعمليات.

(٤) تحقيق الأهداف الادارية.

ي ـ ما أفضل تعبير عن القيود التي يجب أن يتعرف عليها المراجع في سبيل تحديد مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية المحاسبية؟

(١) يمكن التواطؤ بين عدد من الأشخاص بهدف التحايل على أساليب الفصل بين الوظائف.

(٢) تساهم أمانة وكفاءة العاملين بمؤسسة العميل في خلق المناخ الجيد للرقابة المحاسبية والتأكد من احتمال تحقيق رقابة فعالة.

(٣) تعتبر الاجراءات المصممة لضمان تنفيذ وتسجيل العمليات وفقاً للتصريح الصحيح آداة فعالة ضد المخالفات التي ترتكبها الادارة.

(٤) لا تزيد عادة المنافع المتوقعة من الرقابة المحاسبية الداخلية الفعالة عن تكاليفها.

ك ـ عادة ما يتضمن نظام الرقابة الداخلية المحاسبية اجراءات مصممة لأجل التأكد المعقول من أن:

(١) العاملين يؤدون وظائفهم بأمانة.

(٢) العمليات تنفذ وفقاً للسلطة العامة للادارة أو تعلمياتها الخاصة.

(٣) قرارات تصريح الادارة بالعمليات سليمة.

(٤) فصل الوظائف سيؤدي الى اكتشاف التواطؤ.

ل ـ يجب أن يكون المراجع القانوني ملماً بوظائف المراجعة الداخلية التي تتعلق بدراسته وتقييمه لأساليب الرقابة الداخلية المحاسبية نظراً لأنه:

(١) غالباً ما يمكن استخدام برامج وأوراق وتقارير المراجعة الداخلية كبديل عن العمل الذي يقوم به المراجع القانوني.

(٢) قد تغنى الاجراءات التي يؤديها فريق المراجعة الداخلية المراجع القانوني عن دراسة وتقييم الرقابة الداخلية بشكل موسع.

(٣) يمكن الاعتماد على العمل الذي ينجزه المراجعون الداخليون في تحديد طبيعة، وتوقيت ونطاق عمليات المراجعة القانونية.

(٤) تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية بمثابة الاختبارات الأساسية الهامة التي يقوم بها المراجع القانوني.

(٣) اختار أفضل إجابة لكل من الأسئلة التالية والمتعلقة باستخدام خرائط التدفق في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

أ - ما الميزة الرئيسية لاستخدام خرائط التدفق في فحص الرقابة الداخلية؟

(١) ان خرائط التدفق النمطية متاحة ويمكن استخدامها بفاعلية في وصف معظم العمليات الداخلية للشركة.

(٢) تساعد خرائط التدفق على فهم تتابع وعلاقات الأنشطة والمستندات.

(٣) تعتبر أوراق المراجعة غير كاملة إذا لم تتضمن كل من خرائط التدفق ومذكرة حول الرقابة الداخلية.

(٤) تعتبر خرائط التدفق من أكثر الوسائل المتاحة كفاءة في تلخيص الرقابة الداخلية.

ب - ان التدفق المعتاد للمستندات والعمليات وفقاً لخريطة التدفق الجيدة هو:

(١) من أعلى إلى أسفل، ومن اليسار إلى اليمين.

(٢) من أسفل إلى أعلى، ومن اليسار إلى اليمين.

(٣) من أعلى إلى أسفل، ومن اليمين إلى اليسار.

(٤) من أسفل إلى أعلى، ومن اليمين إلى اليسار.

جـ - من الأسباب الهامة التي من أجلها يقوم المحاسب القانوني - خلال آداء مهمة المراجعة - باعداد خرائط التدفق هو:

(١) تقليل كمية الاستفسارات من موظفي العميل عن عمليات نظام الرقابة الداخلية المحاسبية.

(٢) تصوير الهيكل التنظيمي وتدفق المستندات من خلال خريطة واحدة لأغراض الفحص والاطلاع.

(٣) تجميع كل ما يتعلق بالرقابة الداخلية من نتائج ونقاط هامة في نموذج شامل ومناسب للتحليل.

(٤) اعداد المستندات التي يمكن استخدامها في المستقبل عند القيام بخدمات استشارية.

د ـ يمثل الشكل التالي من خرائط التدفق:



(١) اعداد مستند بطريقة يدوية.

(٢) اعداد ملف رئيسي بواسطة الكومبيوتر.

(٣) اعداد مستند بواسطة الكومبيوتر.

(٤) اعداد ملف رئيسي بطريقة يدوية.

هـ ـ خلال أي خطوة من خطوات اختبارات المراجعة يكون اعداد خرائط التدفق أكثر ملاءمة؟

(١) فحص نظام الرقابة المحاسبية الداخلية.

(٢) اختبار الالتزام باجراءات الرقابة المحاسبية الداخلية.

(٣) تقييم نظام الرقابة الادارية الداخلية.

(٤) الفحص التحليلي للعمليات.

و ـ تعتبر خرائط التدفق:

(١) عرض تصويري لتدفق التعليمات في نظام الكومبيوتر.

(٢) شكل توضيحي لهيكل تدفق التقارير الادارية داخل المؤسسة.

(٣) شكل بياني لتـدفق العمليات يستخـدمه المـراجع كبـديل لنمـوذج استقصاءات الرقابة الداخلية.

(٤) مجموعة من الأشكال والرمـوز تعكس نظام مـا آو سلسلة عمليات متتابعة.

ز ـ يعتمد المراجع على خرائط التدفق في:

(١) تقييم مجموعة عمليات متتابعة.

(٢) دراسة نظام محاسبة المسئولية.

(٣) آداء اختبارات المراجعة مزدوجة الأهداف.

(٤) الالمام بالهيكل التنظيمي للعميل.

ح ـ ما الآداة التي عادة لا يستخدمها المراجع لتوثيق نظام الرقابـة المحاسبيـة الداخلية للعميل؟

(١) المذكرات.

(٢) دليل الاجراءات.

(٣) خريطة التدفق.

(٤) جدول القرار.

ط ـ يجب اعداد خريطة التدفق بشكل جيد حتى يسهل للمراجع:

(١) اعداد دليل الاجراءات.

(٢) اعداد توصيف تفصيلي لمهمة المراجعة.

(٣) تتبع المستندات الأصلية وترتيبها.

(٤) تقدير درجة الدقة في البيانات المالية.

ي ـ ان خريطة تدفق نظام الرقابة الداخلية للعميل مـا هي إلا عرض بيـاني يصف:

(١) مستوى فهم المراجع للنظام.

(٢) بـرنامـج المراجـع لاختبارات الالـتزام بالاجـراءات والسيـاسـات الادارية.

(٣) ما يستند اليه المراجع في دراسة وتقييم النظام.

(٤) فهم المراجع لأنواع المخالفات المحتملة في النظام الحالي.

ك ـ يرمز لقرار ما في خريطة التدفق بـ:

(١) مثلث.

(٢) دائرة.

(٣) مستطيل.

(٤) معين.

(٤) اختـار أفضل اجـابة لكـل من الأسئلة التاليـة والمتعلقة بـاختبارات الالـتزام بالاجراءات الرقابية.

أ ـ يسعى المراجع للتأكد المعقول باتباع العميل اجراءات الرقـابة الـداخلية وفقاً لما هو مخطط من خلال:

(١) الاختبارات الأساسية.

(٢) اختبارات العملية.

(٣) اختبارات الالتزام بالاجزاءات والسياسات الرقابية.

(٤) اختبارات الاتجاهات والنسب.

ب ـ أي العبارات التالية تعد أكثر دقة؟

(١) لا يمكن لاجراءات المراجعة أن تمدنا بشكل متزامن بكل من دليل اثبـات عن الالتزام بـاجراءات الـرقابـة المحاسبيـة ودليـل اثبـات مطلوب للاختبارات الأساسية.

(٢) تتضمن اختبارات الالتزام بـالاجراءات الـرقابـة الملاحـظة الماديـة للفصـل الصحيح بـين المهام والـواجبات والـذي عادة مـا يتحدد لفترة المراجعة العادية.

(٣) يجب أن تعتمد اختبارات الالتزام بالاجراءات الرقابة على التطبيق الصحيح لخطة مناسبة للعينات الاحصائية.

(٤) يجب آداء اختبارات الالتزام بالاجراءات الرقابة في تاريخ الميزانية العمومية أو خلال الفترة التي تلى هذا التاريخ.

جـ - أيا من الآتي لا تدخل ضمن اختبارات الالتزام بالاجراءات والسياسات الرقابية؟

(١) الفحص.

(٢) المراقبة.

(٣) الاستفسار.

(٤) المصادقات.

د - يهدف المراجع من عمل اختبارات الالتزام بالسياسات والاجراءات إلى؛

(١) التأكد بدرجة معقولة من أن العميل يتبع أساليب الرقابة الداخلية وفقاً لما هو مخطط.

(٢) الحصول على أدلة كافية وصالحة من شأنها أن تقدم أساساً معقولاً لرأي المراجع.

(٣) التأكد من كفاية الافصاح عن المعلومات في القوائم المالية:

(٤) التعرف على الاجراءات والأساليب التي يستخدمها العميل وتفهمها.

هـ - أي اختبارات المراجعة التالية يمكن أن تمثل اختباراً للالتزام بالسياسات والاجراءات؟

(١) اختبارات عناصر أحد حسابات الاستاذ العام.

(٢) مطابقة أسعار المخزون مع فواتير الموردين.

(٣) فحص التوقيعات على الشيكات المنصرفة والتحقق من مطابقتها لتصريح مجلس الادارة.

(٤) الفحص المادي لاضافات المباني ومعدات المصنع.

و ـ يجب على المراجع ـ قبل انتهاءه من دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل تفصيلي ـ أن يجري اختبارات الالتزام بالسياسات على:

(١) تلك الأساليب الرقابية التي ينوي المراجع الاعتماد عليها.

(٢) تلك الأساليب الرقابية التي ظهر فيها نقاط ضعف جوهرية.

(٣) تلك الأساليب الرقابية التي لها أثر جوهري على القوائم المالية.

(٤) عينة عشوائية من الأساليب الرقابية التي تم فحصها.

ز ـ ان الهدف الأساسي من آداء اختبارات الالتزام بالسياسات والاجراءات التأكد المعقول بأن:

(١) اجراءات الرقابة المحاسبية مطبقة وفقاً لما هو مفترض:

(٢) تدفق العمليات خلال النظام المحاسبي مفهوماً.

(٣) العمليات يتم تسجيلها بالمبالغ الحقيقية التي حدثت بها.

(٤) جميع اجراءات الرقابة المحاسبية يترتب عليها أدلة اثبات واضحة.

ح ـ عادة ما يستخدم المراجع ـ عند فحصه لنظام الرقابة الداخلية ـ الاستقصاءات المكتوبة كوسيلة لتوثيق اجابات العميل حول الرقابة الداخلية، وعادة ما تكون الخطوة التالية لذلك هي:

(١) تحديد نطاق مهمة المراجعة اللازمة لابداء الرأي.

(٢) التوصل الى قرار بشأن مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية.

(٣) جمع الأدلة الكافية لتحديد ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية يعمل بشكل مرضي.

(٤) عمل تقييم مبدئي لنظام الرقابة الداخلية بافتراض أنه يتم الالتزام به على نحو مرضي.

ط ـ أي المهام التالية يؤديها المراجع للتحقق من كفاية أساليب الرقابة الداخلية والتأكد من التزام العميل بتطبيق هذه الأساليب؟

(١) عمل قوائم استقصاء.

(٢) دراسة وتقييم سياسات الرقابة الادارية.

(٣) فحص النظام واجراء اختبارات الالتزام بالسياسات والاجراءات.

(٤) مراقبة آداء العاملين لوظائفهم وعمل الاستفسارات اللازمة معهم.

(٥) اختار أفضل اجابة لكل من الأسئلة التالية والمتعلقة بتقييم المراجع لنظام الرقابة الداخلية للعميل.

أ ـ قرر المراجع القانوني، بناء على فحصه لنظام الرقابة الداخلية خلال العام، أن العميل يتبع أساليب رقابية كافية وسليمة. ومن ثم استنتج المراجع أنه يمكن الاعتماد على السجلات والاجراءات والقوائم المالية التي أعدها العميل. ويجب على المراجع أن يعيد اختبار السجلات والاجراءات والقوائم المعروضة في نهاية السنة وذلك إذا:

(١) اعتقد ـ بناء على الاستفسارات والملاحظات ـ أن الظروف تغيرت بصورة جوهرية.

(٢) اكتشف تقلبات جوهرية عند مقارنة أرصدة نهاية السنة مع مثيلتها في تواريخ سابقة.

(٣) حدثت عمليات غير عادية بعد انتهاء عمل المراجعة القبلية مباشرة.

(٤) احتفظ العميل بسجلات منظمة يسهل اختبارها بكفاءة عالية.

ب ـ ان الهدف الثاني من دراسة وتقييم المراجع لنظام الرقابة الداخلية:

(١) تقديم اقتراحات تحسين أساليب الرقابة الداخلية.

(٢) الاعتماد على نظام الرقابة المحاسبية الداخلية.

(٣) التأكد من حفظ السجلات والمستندات وفقاً للاجراءات والسياسات الموجودة بالشركة.

(٤) تحديد نطاق الاختبارات الأساسية التي يجريها المراجع.

جـ ـ أمكن للمراجع القانوني ـ خلال مراجعته السنوية لاحدى الشركات الصناعية

ـ أن يتعرف على كافة نقاط الضعف الجوهرية في الرقابة المحاسبية

الـداخلية للشركـة . . مطلوب من المـراجع ـ في مثـل هذه الحـالة ـ ابلاغ نقاط الضعف الجوهرية إلى :

(١) الادارة العليا وأعضاء مجلس ادارة الشركة .

(٢) الادارة العليا للشركة فقط .

(٣) مجلس ادارة الشركة فقط .

(٤) لجنة المراجعة التابعة لمجلس ادارة الشركة .

د ـ إن الهدف الأساسي لدراسة وتقييم المراجع لنظام الرقابة الداخلية :

(١) تحديد ما إذا كان يمكن الاعتماد على اجراءات حماية الأصول .

(٢) تقديم اقتراحات بشأن تحسين نظام الرقابة الداخلية للعميل .

(٣) تحديد طبيعة ، ونطاق ، وتوقيت الاختبارات الأساسية للمراجعة .

(٤) ابداء الرأي .

هـ ـ يهدف المراجع من تقييم نظام الرقابة الداخلية إلى :

(١) تحديد نطاق اختبارات الالتزام بالسياسات والاجـراءات التي يجب آداءها .

(٢) تحديد نطاق الاختبارات الأساسية التي يجب أداءها .

(٣) التأكد من مدى احتمال وجود مخالفات .

(٤) التأكد من مدى احتمال قيام بعض الموظفين بأداء مهام متعارضة .

و ـ بصفة عامـة فان نقاط الضعف الجوهرية في نظام الرقابة الداخلية ما هي إلا تلك الأخطاء أو المخالفات الجوهرية التي عادة لا تكتشف خلال :

(١) الفـترة التي يستغرقها المراجـع في دراستـه وتقييمـه المعتـاد لنـظام الرقابة الداخلية .

(٢) الفترة التي يقوم فيها المراقب المالي بتسوية حسابات الاستاذ العام .

(٣) آداء الموظفين لمهامهم العادية الموكولة لهم .

(٤) الفحص الذي يجريه المدير المالي للقوائم المالية المؤقتة .

ز ـ يتغير نطاق الاختبارات الأساسية ـ المطلوبة لايجاد أدلة اثبات كافية ـ مع درجة اعتماد المراجع على الرقابة الداخلية بصورة:

(١) عشوائية.

(٢) غير متجانسة.

(٣) مباشرة.

(٤) عكسية.

ح ـ يجب أن يوثق المراجع عمليات فحصه لنظام الرقابة الداخلية مستندياً حتى يمكنه اثبات:

(١) مطابقة السجلات المحاسبية للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها.

(٢) مطابقة اجراءات الفحص لمتطلبات ادارة العميل.

(٣) مطابقة اجراءات الفحص لمعايير المراجعة المتعارف عليها.

(٤) صدق وعدالة القوائم المالية.

ط ـ فيما يتعلق بالرقابة الداخلية، يجب أن يكون المراجع مدركاً لمفهوم التأكد المعقول الذي يعني بأن:

(١) توظيف أفراد ذو كفاءة عالية من شأنه أن يساهم في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية.

(٢) انشاء وتطبيق نظاماً للرقابة الداخلية يعد من المسئوليات العامة للادارة وليس للمراجع.

(٣) لا تزيد تكلفة الرقابة الداخلية عن منافعها المتوقعة.

(٤) الفصل بين الوظائف المتعارضة يكون ضرورياً لتأكيد فعالية الرقابة الداخلية.

ي ـ يقوم المراجع القانوني بتقييم اجراءات الرقابة المحاسبية الداخلية على فترات دورية للتأكد من فاعليتها، ومن ثم فانه يؤدي جزءاً كبيراً من مهمة المراجعة بصورة مستمرة على مدار السنة. ومن هنا يجب أن تهدف ـ كحد أدنى ـ اجراءات المراجعة التي يؤديها المراجع في نهاية السنة إلى التأكد من أن:

(١) اجراءات الرقابة المحاسبية الداخلية للعميل ما زالت فعالة في نهاية السنة.

(٢) الحسابات الظاهرة في نهاية السنة قد تم فحصها على فترات دورية.

(٣) اختبارات الالتزام بالسياسات في فحص الرقابة الداخلية تمت بنفس الطريقة التي أجريت بها في فترات دورية.

(٤) المقارنة بين الاجابات الواردة في الاستقصاء الذي أجراه المراجع على الرقابة الداخلية وبين خريطة التدفق التفصيلية في نهاية السنة قد تمت بالفعل.

ك ـ يمكن للمراجع عند تقييم نظام الرقابة الداخلية أن يتعرف على أنواع الأخطاء والمخالفات التي قد تحدث، ومن ثم يمكنه تحديد اجراءات الرقابة التي تمنع أو تكشف عن مثل هذه الأخطاء والمخالفات. يتم تنفيذ كل ذلك من خلال:

(١) عقد اجتماعات مع الادارة لمناقشة نظام الرقابة المحاسبية الداخلية وكيفية تحقق الادارة من الالتزام به.

(٢) فحص الاستقصاءات، وخرائط التدفق، والتعليمات أو ما شابه ذلك من تعميمات أخرى يستخدمها المراجع.

(٣) ممارسة الحكم المهني في تقييم درجة الاعتماد على الأدلة المستندية.

(٤) استخدام أساليب العينات الاحصائية لجمع المعلومات اللازمة لعمل اختبارات الالتزام بالسياسات والاجراءات.

ل ـ بعد أن ينتهي المراجع من دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المحاسبية يجب أن يقرر:

(١) التوسع في اختبارات الالتزام بالسياسات وكذا الاختبارات الأساسية في المجالات التي يتسم فيها نظام الرقابة الداخلية المحاسبية بالقوة.

(٢) تخفيض اختبارات الالتزام بالسياسات في المجالات التي يتسم فيها نظام الرقابة الداخلية بالقوة.

(٣) تخفيض كل من اختبارات الالتزام بالسياسات والاختبارات الأساسية في المجالات التي يتسم فيها نظام الرقابة الداخلية المحاسبية بالقوة.

(٤) التوسع في الاختبارات الأساسية في المجالات التي يتسم فيها نظام الرقابة الداخلية المحاسبية بالضعف.

م ـ اذا اكتشف المراجع مواطن ضعف جوهرية في نظام الرقابة الداخلية المحاسبية للعميل وقام بابلاغها له بالفعل، فانه في هذه الحالة يجب على المراجع:

(١) الامتناع عن ابداء الرأي باعتبار أن مواطن الضعف في نظام الرقابة الداخلية للعميل تقيد من نطاق المراجعة.

(٢) توثيق ذلك بأوراق المراجعة والأخذ في الاعتبار الآثار المترتبة على مواطن الضعف على عملية المراجعة.

(٣) التوقف عن جميع أنشطة المراجع حتى تأتيه التوجيهات اللازمة من لجنة المراجعة بمنشأة العميل.

(٤) الانسحاب من مهمة المراجعة.

ن ـ غالباً ما يفترض المراجع ارتفاع مخاطر اختلاس الأصول اذا:

(١) كانت شركة العميل من الشركات متعددة الجنسية والتي تمارس نشاطها في عدة دول.

(٢) كان العميل يمارس نشاطه مع أطراف ذو صلة.

(٣) كان الفصل بين الواجبات غير كاف بحيث يمكن للموظف أن يخفي سرقاته.

(٤) كان تدريب العاملين في مجال المعالجة الالكترونية للبيانات غير كاف.

س ـ أي النقاط التالية تعد أقل أهمية للمراجع عند دراسته وتقييمه للرقابة الداخلية؟

(١) تحديد نطاق الاختبارات الأساسية للمراجعة.

(٢) تحديد مدى الاعتماد على الأساليب الرقابية.

(٣) تحديد طبيعة العمليات.

(٤) المساعدة في وضع الاقتراحات المناسبة.

ش ـ يتمثل ذلك الجزء من مهام المراجع القانوني والذي يختص بأساليب الرقابة الداخلية التي تهدف مباشرة الى منع أو اكتشاف الأخطاء أو المخالفات الجوهرية في القوائم المالية في:

(١) تحديد مدى الاستجابة لنظام الرقابة الداخلية الموجود.

(٢) فحص نظام الرقابة الداخلية الموجود.

(٣) تقييم نظام الرقابة الداخلية الموجود.

(٤) دراسة نظام الرقابة الداخلية الموجود.

(٦) تشتمل الرقابة الداخلية على خطة تنظيمية، وجميع الطرق والأساليب التي وضعتها المنشأة لحماية أصولها، والرقابة على دقة بياناتها المحاسبية حتى يمكن الاعتماد عليها، وتنمية الكفاءة التشغيلية فضلاً عن تشجيع الالتزام بالسياسات الادارية الموضوعة.

المطلوب:

أ ـ ما الهدف من دراسة وتقييم المراجع لنظام الرقابة الداخلية؟

ب ـ ما أهداف التقييم المبدئي للرقابة الداخلية؟

جـ ـ كيف يمكن توثيق المعلومات التي حصل عليها المراجع والخاصة بنظام الرقابة الداخلية؟

د ـ ما الهدف من اختبارات الالتزام بالسياسات والاجراءات؟

(٧) كلفت ـ بصفتك محاسب قانوني ـ بمهمة مراجعة القوائم المالية لمؤسسة «دار الكتاب الجامعي». وتحتفظ هذه المؤسسة بشكل مستديم بمبلغ نقدي كبير مخصص لشراء الكتب المستعملة من الطلاب نقداً، وذلك لأن هناك جامعة أخرى مجاورة تقدم مجموعة كبيرة من المناهج الدراسية في تواريخ مختلفة من حيث البدء والانتهاء من الدراسة على مدار السنة.

المطلوب:

اعـداد قائمـة استقصاءات للرقـابة الـداخنية لاستخـدامهـا في تقييم نـظام الـرقابـة الداخليـة لهذه المؤسسـة فيما يتعلق بـالنقديـة المستديمـة المخصصـة لشراء الكتب. يجب أن تظهر قائمة استقصاء الرقـابة الـداخلية اجـابات بنعم أو لا. لا تناقش أساليب الرقابة الداخلية على الكتب التي يتم شراءها.

(٨) توضح خريطة التدفق التالية نظام المبيعات بشركة القصيم الصناعية.

يتم استلام أمر الشراء من العميـل، ومنه يتم اعـداد ٦ نسخ من أمـر البيع الذي يوزع على النحو التالي:

نسخة رقم ١ ترسل لقسم الفواتير لاعداد الفاتورة.
نسخة رقم ٢ ترسل لقسم الشحن.
نسخة رقم ٣ ترسل لقسم الائتمان.
نسخة رقم ٤ ترسل للمخازن لصرف البضاعة.
نسخة رقم ٥ ترسل للعميل.
نسخة رقم ٦ تحفظ في ملف خاص بقسم إصدار أوامر البيع.

وفور استلام كل قسم من أقسام الشركة صورته من أمر البيـع، يقوم بتنفيذ بعض اجراءات الرقابة الداخلية واصدار عـدد من المستندات كـما هو موضح في خريطة التدفق التالية.

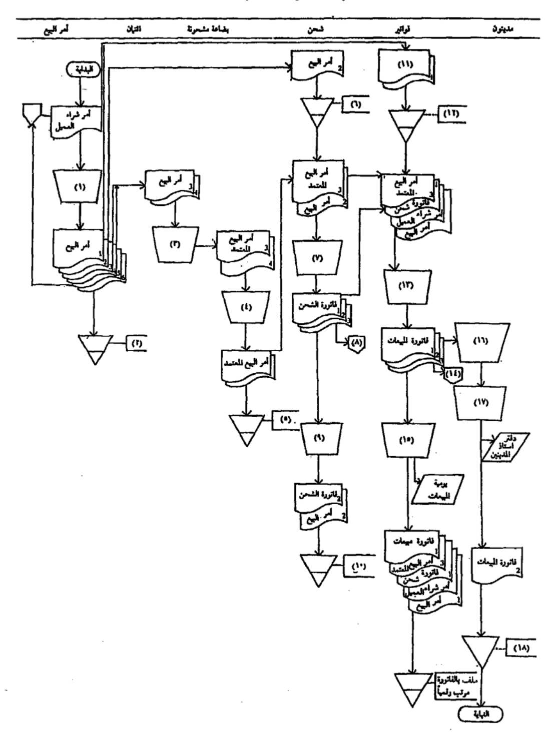
المطلوب:

مـا الاجراءات أو المستنـدات الداخليـة التي يرمـز لها بـالأرقام من (١) الى (١٨) في خريقة التدفق لنظام المبيعات في شركة القصيم الصناعية.

نظم اجابتك على النحو التالي (شرح الأرقام) (١)، (٢) في خريطة التدفق نوضحها لك هنا كمثال).

الرقم في خريطة التدفق	اجراءات أو مستندات داخلية
(١)	اعداد أمر البيع من ٦ نسخ.
(٢)	ملف مرتب طبقا لرقم أمر البيع.
(٣)	

شركة القصيم الصناعية
خريطة التدفق لأنشطة المبيعات الآجلة



(٩) تعتبر المراجعة الداخلية بمثابة جزءاً هاماً في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة.

المطلوب:

أ - اذكر ستة أهداف رئيسية للرقابة الداخلية.

ب - وضح بالنسبة لكل هدف من الأهداف التي ذكرتها ما إذا كانت مسئولية تحقيقه من اختصاص المراجع الداخلي أم المراجع القانوني أم كلاهما.

(١٠) فيما يلي عدد من المخالفات لنظم الرقابة الداخلية:

أ - قام الموظف المختص بدفتر حسابات المدينين - وهو أيضاً الصراف - بتحميل العميل (أ) - بطريق الخطأ - بمبلغ ١٠٠٠ ريال. وفي اليوم التالي عند استلام مبلغ ١٠٠٠ ريال من عميل آخر (ب) سجل هذا المبلغ بالجانب الدائن من حساب العميل (أ) بدلاً من (ب).

ب - خطأ في الكميات المدونة بتقارير استلام البضاعة الواردة من موردين.

جـ - لا يتم حصر وعد البضاعة المستلمة، بل أن الكميات المدونة على نسخة أمر الشراء المرسلة من وكيل الشراء لقسم الاستلام تعتبر - في نظر موظفي قسم الاستلام - كميات مستلمة فعلاً.

د - اتضح أن وكيل الشراء بالشركة له شقيق يمتلك شركة أخرى موردة للبضاعة ويعمل فيها كمندوب مبيعات في نفس الوقت. ويقوم وكيل الشراء بعمل أوامر الشراء اللازمة بالاشتراك مع شقيقه مع دفع ضعف السعر العادي للبضاعة التي يقوم شقيقه بتسويقها. وعندما يتسلم شقيقه المبلغ المدفوع يتم تقسيم الزيادة بينه وبين وكيل الشراء.

هـ - قام رئيس العمال بالمصنع - والذي له حق التعاقد مع عمال جدد - باضافة عامل وهمي في سجلات الأجور واستمر في استخراج بطاقة الوقت لهذا العامل الوهمي لمدة ٢٤ شهر.

المطلوب:

ناقش تلك الأخطاء والمخالفات من حيث:

أ ـ الاجراء المتعلق بالرقابة الداخلية والذي من شأنه ـ فيما لو استخدم ـ أن يمنع حدوث مثل هذا الخطأ أو المخالفة.

ب ـ اختبار الالتزام بالاجراءات.

جـ ـ الاختبار الأساسي ـ الذي يعتمد على قوة أو ضعف الاجراء الخاص بالرقابة ـ ونطاق توسيع هذا الاختبار.

(١١) يحقق التوزيع التالي للمهام والواجبات أفضل أساليب رقابية ممكنة لمنشأة «العليان»، وهي منشأة صغيرة:

*١ ـجمع المستندات الخاصة بالمدفوعات واعداد الشيكات للتوقيع.

*٢ ـالتوقيع على شيكات المدفوعات.

*٣ ـتسجيل الشيكات المصدرة في يومية المدفوعات والأجور.

٤ ـارسال شيكات المدفوعات بالبريد الى الموردين.

٥ ـالغاء المستندات المدعمة لعمليات سداد سابقة لمنع استخدامها مرة أخرى.

*٦ ـالتصديق على الائتمان للعملاء.

*٧ ـاعداد قائمة بالعملاء، وتسجيل الفواتير في يومية المبيعات ودفتر الاستاذ المساعد.

*٨ ـاستلام البريد واعداد قائمة بالمقبوضات النقدية.

*٩ ـتسجيل المقبوضات النقدية في يومية النقدية ودفتر الاستاذ المساعد.

*١٠ ـاعداد قسيمة الايداعات النقدية اليومية.

*١١ ـايداع النقدية يومياً في البنك.

*١٢ ـجمع بطاقات الوقت الخاصة بالأجور واعداد الشيكات المتعلقة بها.

*١٣ ـالتوقيع على شيكات الأجور.

١٤ ـالترحيل من اليوميات الى دفتر الاستاذ العام.

١٥ ـتسوية الحسابات التفصيلية (الفرعية) للمدينين مع حساب المراقبة العام.
١٦ ـاعداد كشف حساب العميل الجاري من واقع حسابات دفتر الأستاذ المساعد.
١٧ ـتسوية كشف الحساب الجاري للموردين مع حسابات دفتر الاستاذ المساعد للدائنين. .
١٨ ـتسوية حساب البنك.

المطلوب:

افترض انك تسعى لتقسيم المهام والواجبات الموضحة أعلاه بين الصيخان، والمساعد، والحبيب، والأديب. وبالنسبة للصيخان ـ وهو رئيس الشركة ـ فلا يرغب في آداء أي الوظائف المشار إليها بعلامة (*) ولكنه يرغب فقط في آداء وظيفتين ـ على الأكثر ـ من الوظائف الأخرى.

ويفترض نأن جميع المسئوليات المشار إليها بعلامة (*) تستغرق نفس مقدار الوقت المبذول فيها ومن ثم يجب تقسيمها بالتساوي بين اثنين من الموظفين (المساعد والحبيب) جيث أنهما على نفس ا لمستوى من الكفاءة.

(١٢)ان الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها يتطلب القيام بدراسة وتقييم جيد للرقابة الداخلية الموجودة. ومن أهم المداخل المعروفة في فحص نظام الرقابة الداخلية، هو ذلك الذي يتضمن استخدام الاستقصاءات واعداد المذكرات وخرائط التدفق.

المطلوب:

أ ـ ما هدف المحاسب القانوني من فحص الرقابة الداخلية عند ابداء رأياً ما في القوائم المالية؟

ب ـ ناقش المزايا التي تعود على المحاسب القانوني من فحص الرقابة الداخلية في ظل استخدام كل من الاستقصاءات وخريطة التدفق.

جـ ـ اذا لم يجد المحاسب القانوني ـ بعد الانتهاء من تقييمه للرقابة الداخلية ـ أي نقاط ضعف جوهرية، فهل يعد ذلك كافياً له لاجراء اختباراته الأساسية؟ اشرح.

الفصل الثامن

الرقابة الداخلية ومعالجة البيانات اليكترونيا

INIERNAL CONTROLS & ELECTRONIC DATA PROCESSING

سبق أن درسنا في الفصل السابع نظام الرقابة الداخلية في ظل نظم المحاسبة اليدوية، حيث قمنا بفحص الخصائص الستة لنظام الرقابة الجيد، بعد أن ناقشنا أهدافه. وقد حدثت تغيرات كبيرة في استخدامات النظم الالكترونية خلال الخمسة والعشرين عاماً الأخيرة، ساهم في حدوثها التطور التكنولوجي الملموس في ميدان الالكترونيات والكومبيوتر. وكانت هذه التغيرات ضرورة عملية لمواجهة التزايد المطرد في حجم العمليات المالية والمحاسبية التي تقوم بها المؤسسات، ولما تتميز به الاستخدامات المحاسبية للأجهزة الالكترونية من سرعة ودقة ومرونة وتنوع في التطبيقات.

وسنقوم في هذا الفصل بشرح آثار استخدامات النظم الالكترونية (Electronic Data Processing — EDP) في معالجة البيانات المحاسبية على دراسة المراجع وتقييمه لنظم الرقابة الداخلية. وتنطوي مناقشتنا في هذا الفصل على ما يلي:

١ - آثار استخدامات الكومبيوتر على نظم الرقابة الداخلية.

٢ - تبويب وتحليل أنواع أساليب الرقابة الداخلية المستخدمة في ظل نظم المحاسبة الالكترونية.

٣ - طرق اعداه اجراءات المراجعة لدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في ظل نظم المحاسبة الالكترونية. وتتضمن هذه الاجراءات اعداد الاستقصاءات الخاصة بالتطبيقات المحاسبية المختلفة.

آثار الكومبيوتر على نظام الرقابة الداخلية:

Impact of the Computer on the Internal Control System

بالرغم من أن استخدام الكومبيوتر في معالجة البيانات المحاسبية لا يؤثر في حد ذاته على أهداف نظم الرقابة الداخلية، إلا أنه يؤثر على النظم والاجراءات الرقابية التي تطبقها المؤسسات. ولذلك يجب على المراجع أن يولي عنايته الخاصة لآثار استخدام الكومبيوتر في التطبيقات المحاسبية الهامة خلال دراسته وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية، وبجانب ذلك يجب أن يكون المراجع على الما م كاف بنظام الكومبيوتر حتى يكون في استطاعته دراسة وتقييم أوجه الرقابة الأساسية للنظام. وسنقوم الآن بفحص الخصائص البيئية العامة لنظم المعلومات المحاسبية الالكترونية. وكذلك عناصر نظم معالجة البيانات اليكترونيا. كما سنعرض بشكل موجز لمخاطر الغش والتلاعب التي تتعرض لها النظم المحاسبية الالكترونية.

الخصائص البيئية لاستخدامات الكومبيوتر:

Environmental Characteristics

تناولت نشرة معايير المراجعة رقم (٣) كافة أوجه مشاكل الرقابة الداخلية الناجمة عن استخدام الأنظمة الالكترونية في معالجة البيانات المحاسبية، والتي على أساسها سنقوم بدراسة هذه المشاكل والاجراءات بشكل مفصل في هذا الفصل. ونتج عن انتشار استخدامات الكومبيوتر تغيراً كبيراً في اجراءات تبويب وجمع البيانات المالية واعداد التقارير، هذا بجانب وجود قدر كبير من المصطلحات الفنية المتعلقة بتطبيقات واستخدامات الكومبيوتر المتعددة.

وحتى ينجح النظام المحاسبي الالكتروني في تحقيق أهدافه بكفاءة عالية، فانه يقسم الى عدد من الوظائف والعمليات يتم تنفيذها بواسطة قسم أو ادارة واحدة من ادارات المؤسسة، وغالباً ما يطلق على هذه الادارة اسم «مركز الكومبيوتر». فيتم مثلاً تنفيذ كافة خطوات معالجة أوامر العملاء منذ بدايتها حتى نقطة تحصيل النقدية (دراسة واعتماد الائتمان، وجدولة الانتاج، واعداد وارسال فواتير البيع، وتحليل المبيعات، وتسجيل كل من المبيعات الآجلة والنقدية المحصلة في حسابات العملاء) بواسطة مركز الكومبيوتر. وبناء على ذلك فان تركيز عدد

كبير من خطوات النظام المحاسبي في قسم أو ادارة واحدة يؤدي، بالتالي، إلى تلاشي خصائص الرقابة الداخلية التقليدية التي تتعلق بفصل الوظائف بين أفراد وادارات المنشأة المختلفة. فيمكن ـ على سبيل المثال ـ أن يستخدم مستند واحد لعملية مالية معينة، في نظام معالجة بيانات متكامل، لتحديث كافة الملفات المرتبطة بهذه العملية. كما أنه غالباً ما تترابط عمليات جمع وتحليل البيانات واعداد التقارير ببعضها البعض في نظام معلومات ادارية متكامل يهدف إلى تزويد إدارة المؤسسة على مستوياتها المختلفة بالمعلوما اللازمة لأداء وظائفهم. وبالرغم من ارتفاع كفاءة هذا الاسلوب في معالجة البيانات، إلا أنه يحول دون الفصل بين اختصاصات وظائف التصديق على العمليات المالية، وحيازة والاحتفاظ بالأصول، وتسجيل تلك العمليات بالدفاتر المحاسبية، والتي تعتبر من الخصائص الهامة التقليدية لنظم الرقابة الداخلية.

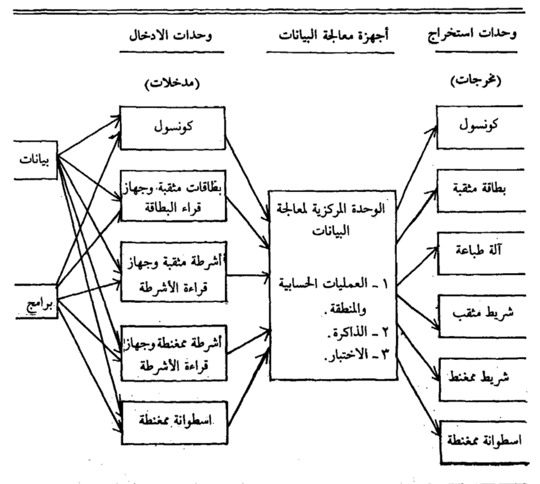
أما فيما يختص بمسار المراجعة، فقد أدت استخدامات الكومبيوتر الى اختفاء عناصر كثيرة من مسار المراجعة المرئى واللازمة لتتبع العمليات المالية ابتداء من المستندات الأصلية حتى أرصدة الحسابات، أو بالعكس ابتداء من أرصدة الحسابات حتى المستندات الأصلية للعملية. فعادة ما تسجل أغلب البيانات المحاسبية على أشرطة أو اسطوانات ممغنطة مكتوبة بلغة الآلة، مما يؤدي الى اختفاء أنواع معينة من المعلومات المحاسبية التاريخية. وعلى ذلك فلا بد من استخدام الكومبيوتر حتى يمكن تحويل البيانات المخزنة على الأشرطة (بلغة الكومبيوتر) الى لغة يمكن للمراجع قراءتها واستخدامها ككشف أو قائمة للعمليات.

وللتغلب على هذه المصاعب المذكورة أعلاه، يعد محللي النظم (الذين نفترض هنا مسئوليتهم عن اعداد برامج الكومبيوتر) أساليب رقابية على عمليات معالجة البيانات تتضمنها برامج الكومبيوتر التي يقومون بكتابتها. وبالاضافة الى ذلك يوجد هناك أساليب رقابية خاصة بأجهزة الكومبيوتر نفسها تستخدم لتحقيق هذا الهدف. وبذلك الشكل تنتقل مسئولية فحص العمليات من الأفراد الى أجهزة الكومبيوتر. فتتضمن عمليات التنقيح الالكتروني المعتادة عدداً من برامج الاختبار (Checks) سنقوم بدراستها في هذا الفصل فيما بعد لتحديد شرعية وشمولية العمليات تحت المعالجة ومدى معقوليتها خلال كافة مراحل معالجة بياناتها.

عناصر النظام الالكتروني لمعالجة البيانات:

Components Elements of an Electronic Data - Processing System

يوضح الشكل رقم (١) مكونات النظام الالكتروني لمعالجة البيانات، والذي يتكون من برامج الكومبيوتر بالاضافة الى عدد من الأجهزة الخاصة بادخال ومعالجة واستخراج البيانات. ويتطلب استخدام هذا النظام تحويل بيانات مستندات العمليات من لغة مقرؤه إلى لغة الآلة حتى يمكن أن تستقبلها أجهزة ادخال البيانات ونقلها (بصحبة برامج التطبيقات المحاسبية) الى الوحدة المركزية لمعالجة البيانات. ويتم تحويل كل من البيانات وبرامج الكومبيوتر الى لغة الآلة باستخدام ما يسمى «بالمترجم» (Compiler). وبعد الانتهاء من معالجة البيانات بالوحدة المركزية تنقل النتائج إلى وحدات المخرجات كما هو موضح بالشكل رقم (١).

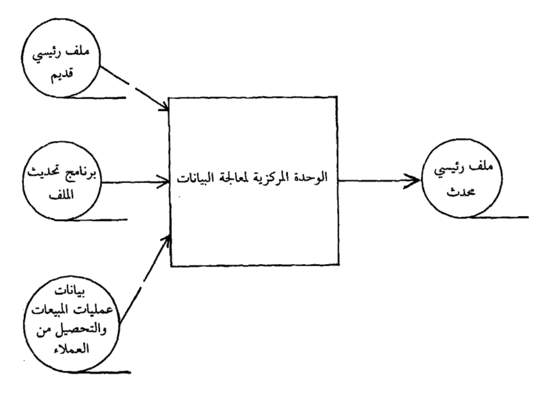


شكل رقم (١): مكونات نظام معالجة البيانات.

وفي واقع الأمر، فان مجرد معالجة البيانات المحاسبية الخاصة بالعمليات المالية المتنوعة (مثل عمليات البيع بالأجل) واستخراجها على كشوف مطبوعة بواسطة أجهزة الكومبيوتر المختلفة (وسائل المدخلات والمخرجات والوحدة المركزية لمعالجة البيانات)، ما هو إلا تطوير بسيط لعمليات امساك الدفاتر اليدوية. ولا يوجد هنا اختلاف كبير بين مشاكل الرقابة الداخلية لذلك النوع من التطبيقات الالكترونية وتلك المشاكل السابق دراستها بالفصل السالف والخاصة بنظام المعلومات المحاسبية اليدوي، فيما عدا مشاكل الرقابة الداخلية المتعلقة ببرامج الكومبيوتر. ويمكن بصفة عامة مراجعة مثل هذا النظام بدون فحص برامج الكومبيوتر المستخدمة واختبارها مباشرة.

إلا أن استخدامات الكومبيوتر ـ غالباً ـ ما تنطوي على عمليات أكثر تعقيداً عن مجرد هذه المعالجة البسيطة لبيانات عدد من العمليات المالية واستخراج المعلومات الخاصة بها على أوراق مطبوعة، فيمكن باستخدام نظم المحاسبة الالكترونية المتطورة تخزين البيانات المحاسبية المسجلة بلغة الآلة على أشرطة أو اسطوانات ممغنطة، وكذلك اعداد المستندات الأصلية مثل الفواتير والشيكات بواسطة الكومبيوتر. فيتم مثلاً اعداد وتخزين سجلات حسابات العملاء على اسطوانات ممغنطة، وتحديث أرصدتها يومياً كما هو موضح بالشكل رقم (٢). وفي هذه الحالة، تطبع الفواتير وكشف الحسابات دورياً بواسطة الكومبيوتر بناء على تعليمات برامج التطبيقات الخاصة بعمليات البيع بالأجل، وكذلك حساب وتحديد مقدار الخصم النقدي واعداد كشوف أجال الحسابات.

ويختفي في هذه الحالة مسار المراجعة (الذي يمكن قراءته) عند نقطة تحويل بيانات المستندات الأصلية الى لغة الآلة، ولا يظهر مرة أخرى إلا عند طباعة كشوف حسابات العملاء بلغة مقروءة لعرضها بالقوائم المالية. وبالاضافة الى ذلك يقوم الكومبيوتر عند معالجة المتحصلات النقدية من العملاء باداء وظيفتي امساك السجلات المحاسبية وحيازة النقدية. ويؤدي ذلك الاستخدام واسع النطاق لنظم الكومبيوتر الى مشاكل خاصة تؤثر على تحقيق أهداف نظم الرقابة الداخلية، مثل الفصل بين اختصاصات الوظائف المرتبطة ببعضها واجراءات التصديق على تنفيذ العمليات المالية والتي يتميز بها نظام الرقابة الداخلية الجيد.



شكل رقم (٢): خريطة تدفق النظام المحاسبي الالكتروني لتحديث حسابات العملاء

سوء استخدام الكومبيوتر Fraud and the Computer

صاحب استخدام نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية انتشار نوع جديد من الجرائم تسبب في حدوث معظمها عدم ملاءمة أساليب الرقابة الداخلية المتبعة لتلك الاستخدامات الحديثة لنظم الكومبيوتر. ونشأ عن ذلك ثغرات رقابية (Control Gaps) ترتب عليها مواجهة المراجع بمخاطر جديدة تتمثل في استخدام الكومبيوتر كوسيلة لتنفيذ السرقات أو تحريف البيانات أو التآمر والتلاعب. فحالة شركة Equity Funding (والتي سنقوم بدراستها فيما بعد) تعتبر واحدة من هذا النوع من أنواع الجرائم، وهناك مئات الحالات المماثلة ناهيك عن حالات أخرى لم يكتشف أمرها. وبالرغم من ذلك انتشرت استخدامات الكومبيوتر في امساك الدفاتر المحاسبية وتنفيذ العمليات الأخرى المتعلقة باعداد وتقرير المعلومات، وأدى ذلك إلى زيادة في سوء استخدامات الكومبيوتر، هذا في الوقت الذي يحاول فيه الفنيين ومصممي النظم التغلب على مشاكل الغش والتلاعب.

تحليل أساليب الرقابة على معالجة البيانات اليكترونيا:

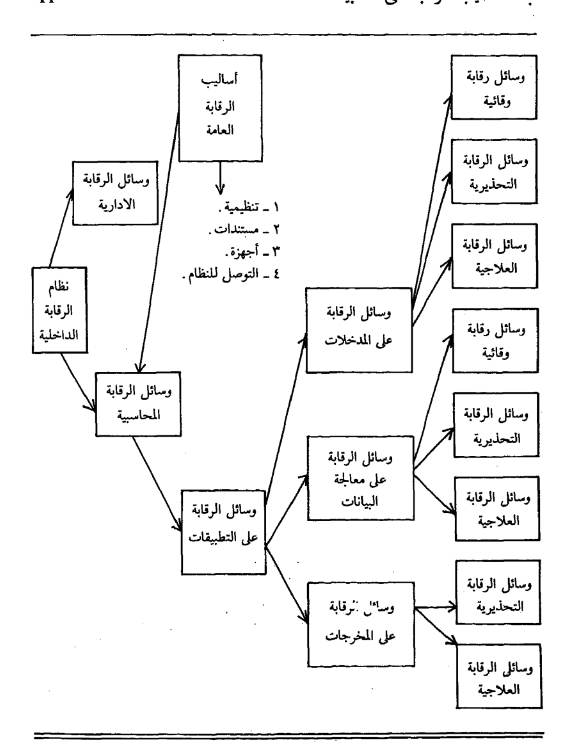
Analysis of Electronic Data — Processing Controls

قسمنا في الفصل السابق أساليب الرقابة الداخلية الى مجموعتين وهما «أساليب الرقابة الادارية» و«أساليب الرقابة المحاسبية». فبالنسبة للرقابة الادارية، لا تختلف أساليبها الرقابية سواء اتبعت المؤسسة النظام الالكتروني أو النظام اليدوي لمعالجة البيانات. فيتم تنفيذ هذه الأساليب للرقابة الادارية من خلال الهيكل التنظيمي للاختصاصات ولوائح الاجراءات وتوصيف الوظائف والسياسات التنظيمية بالمؤسسة. وفي واقع الأمر تمثل هذه المستندات والتعليمات اطار العمل الذي تنهجه المؤسسة في ادارة أعمالها.

وعلى خلاف ذلك، تختلف أساليب الرقابة المحاسبية في النظم الالكترونية عنها في النظم اليدوية لامساك السجلات والدفاتر المحاسبية، حيث يوجد لدى المؤسسات التي تطبق نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية أسلوبين للرقابة المحاسبية وهما كما يتضح من الشكل رقم (٣):

أ: أساليب الرقابة العامة General Controls

ب: أساليب الرقابة على التطبيقات Application Controls



شكل رقم (٣): خريطة تدفق العلاقات بين عناصر نظام الرقابة الداخلية

أساليب الرقابة العامة General Controls

تمثل أساليب الرقابة العامة المعايير والتوجيهات التي يلتزم باتباعها المختصين بوظائف جمع المعلومات وتبويبها وتلخيصها، والتي تدخل تحت نطاق مهام مركز الكومبيوتر (أو قسم معالجة البيانات). ولذلك تعتبر هذه الأساليب أساليب رقابة ادارية على وظائف هذا القسم أو المركز، ويكون لأي مواطن ضعف في أساليب الرقابة العامة آثار بالغة على كافة عمليات معالجة البيانات. وتتضمن أساليب الرقابة العامة العناصر التالية:

١ ـ أساليب الرقابة التنظيمية بمركز الكومبيوتر Organization Controls.

٢ ـ اجراءات توثيق واختبار واعتماد النظم وأي تعديلات فيها Documentation Controls

٣ ـ أساليب رقابة الأجهزة Hardware Controls.

٤ ـ أساليب رقابة امكانية التوصل الى النظام Access Controls.

أساليب الرقابة التنظيمية: Organization Controls

يعتبر هذا النوع من الأساليب الرقابية ذو أهمية كبيرة في الاشراف وتوزيع الاختصاصات على العاملين بمركز الكومبيوتر، نظراً لعدم استطاعة تحقيق الرقابة الداخلية من خلال الفصل بين الوظائف المتبع في نظم معالجة البيانات يدوياً. وحتى يمكن تحقيق حيادية مركز الكومبيوتر، فانه يجب أن يكون هذا المركز في مستوى عال من الاستقلال التنظيمي، وبصفة خاصة يجب أن لا يتبع مركز الكومبيوتر المراقب المالي أو مدير الحسابات بالمؤسسة.

كما يجب أن تراعي المؤسسة ضرورة الفصل بين الوظائف التي يقوم بآدائها العاملين بمركز الكومبيوتر نفسه، حيث يجب أن توزع مسئوليات تنفيذ الوظائف على عدد مختلف من العاملين. وفيما يلي وصف موجز لوظائف مركز الكومبيوتر:

١ ـ **محللي النظم (Systems Analysts)**: وتتمثل مهمتهم في تقييم النظم، وتحليل احتياجات أقسام المؤسسة من المعلومات، وتصميم نظم معالجة البيانات اللازمة لسد احتياجات المؤسسة. ويقومون كذلك بوضع مواصفات النظام، التي تعد مرشداً لمعدى البرامج عند اعداد برامج الكومبيوتر.

٢ ـ **معدي البرامج (Programmers)**: وتتمثل مهمتهم في اعداد برامج

الكومبيوتر طبقاً لمواصفات النظام التي وضعها محللي النظم. ويقوم معدي البرامج بكتابة البرامج واعداد مستندات ورسم خرائط التدفق الخاصة بمعالجة البيانات.

٣ ـ **مشغلي أجهزة الكومبيوتر (Computer Operators)**: وتتمثل مهمتهم في تشغيل أجهزة الكومبيوتر طبقاً للاجراءات التي يصممها محللي النظم. ويحتوي دليل التشغيل (Run Manual) على التعليمات والارشادات الخاصة بطرق تشغيل واستخدام البرامج.

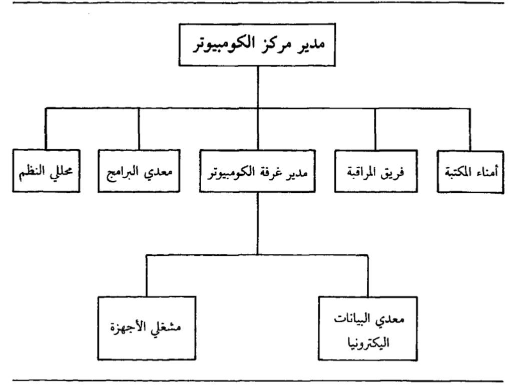
٤ ـ **معدي البيانات لمعالجتها اليكترونيا (Data Conversion Operators)**: وتتمثل مهمتهم في تحويل البيانات القابلة للقراءة الى لغة الآلة استعداداً لادخالها في الكومبيوتر.

٥ ـ **أمناء المكتبة (Librarians)**: وتتمثل مهمتهم في حفظ وحماية البرامج وملفات البيانات ووثائق النظم في مركز الكومبيوتر، والتي تعتبر ذات أهمية كبيرة للرقابة على عمليات تصميم وتعديل النظم، واستخدامات البرامج وملفات البيانات أثناء تشغيل النظم يومياً.

٦ ـ **فريق المراقبة (Control Group)**: ويلعب هذا الفريق دور الوسيط بين مركز الكومبيوتر وأقسام وادارات المؤسسة، التي تستعمل خدمات الكومبيوتر مثل أقسام المحاسبة والانتاج، والمخازن وما الى ذلك. كما يقوم الفريق بأداء وظائف تماثل تلك التي يقوم بها قسم المراجعة الداخلية مثل آداء اختبارات صحة تشغيل كل من الأجهزة وبرامج الكومبيوتر. ويقوم الفريق كذلك بتتبع اشعارات الأخطاء التي تصدر من الكومبيوتر خلال عمليات المعالجة، ومقارنة المجاميع الرقابية بمخرجات الكومبيوتر، وتوزيع مخرجات النظام على الادارات وأقسام المؤسسة المختلفة.

وقد ينظم مركز الكومبيوتر في الشركات الكبرى التي تتبع نظاماً حديثاً ومتطوراً في معالجة البيانات اليكترونيا كما هو موضح في الشكل رقم (٤). وتوضح هذه الخريطة الفصل بين وظيفتي تحليل النظم واعداد البرامج ووظائف مدير غرفة الكومبيوتر (Information Processing Facility — IPF)، ويعني ذلك عدم السماح لأي من محللي أو معدي البرامج بتشغيل أجهزة الكومبيوتر كما لا يصرح لمشغلي الأجهزة بعمل أي تعديلات في برامج الكومبيوتر. ويجب مراعاة

ذلك الفصل بين الوظائف مهما كان حجم مركز الكومبيوتر بالمؤسسة. وغالباً ما يفضل، في مراكز الكومبيوتر الكبيرة، الفصل بين وظائف أمناء المكتبة ومعدي البيانات ووظائف فريق مراقبة الجودة كما هو موضح في الشكل رقم (٤).



شكل رقم (٤): الخريطة التنظيمية لمركز الكومبيوتر

ومن أهم مزايا الفصل بين مسئوليات هذه الوظائف ما يلي:

١ ـ أنها تساعد على التحقق من دقة وشرعية أي تعديلات في النظام.

٢ ـ أنها تحول دون استخدام برامج معدلة بدون موافقة مسبقة.

٣ ـ انها تمنع غير المختصين من الوصول إلى الأجهزة والبرامج، وخاصة هؤلاء ذوي الخبرة والمعرفة بالنظام.

٤ ـ أنها تؤدي الى ارتفاع كفاءة الاداء، نظراً لاختلاف الامكانيات والتدريب والمهارات التي تتطلبها كل وظيفة.

ومن ضمن الأساليب الأخرى المستخدمة بمراكز الكومبيوتر ـ من أجل

التغلب على مشكلة الفصل بين المسئوليات بشكل سليم ـ تغيير مشغلي الأجهزة من حين لآخر، مع ارغامهم على أخذ اجازتهم السنوية في أوقات معينة.

ومن أجل التحقق من صحة أساليب الفصل بين الوظائف ووجود أساليب الرقابة التنظيمية الأخرى بمراكز الكومبيوتر، يقوم المراجع بعمل عدد من الاستقصاءات، مثل هذه الموضحة في الشكل رقم (٥)، بهدف التأكد من وجود الخصائص التنظيمية اللازمة لتعويض غياب الفصل بين وظائف حيازة الأصول والتصريح بتنفيذ العمليات المالية وامساك السجلات والدفاتر في نظم المعلومات الالكترونية.

١ ـ هل يقوم المراجع الداخلي بفحص طرق تخصيص المهام والمسئوليات الخاصة بالعاملين في مركز الكومبيوتر؟.

٢ ـ هل يوجد هناك اجراءات يمكن من خلالها تحديد المؤهلات اللازمة للعاملين في الوظائف المختلفة بمركز الكومبيوتر؟.

٣ ـ هل يقوم آخرون بخلاف مشغل الأجهزة ومعدي البرامج بمراقبة جودة التشغيل؟.

٤ ـ هل يتم الفصل بين وظائف ومهام مشغلي الأجهزة من وظائف معدي البرامج بوضوح؟.

٥ ـ هل يتم تبديل مشغلي الأجهزة دورياً؟.

٦ ـ هل يرغم مشغلي الأجهزة بأخذ إجازاتهم السنوية؟.

٧ ـ هل يتم الفصل بين وظائف مشغل الأجهزة ووظائف التصريح بتنفيذ العمليات المالية أو إدخال تعديلات بالملفات الرئيسية؟.

٨ ـ هل يزود مركز الكومبيوتر الادارات والأقسام المختلفة، التي تقدم لمركز الكومبيوتر بطلب عمل تعديلات في الملفات الرئيسية أو البرامج، بكشف أو قائمة تشير باتمام عمل التعديلات المطلوبة؟.

٩ ـ هل توجد وسائل فعالة للتحقق من ما اذا كان مشغلي الأجهزة يتبعون اجراءات التشغيل المعتمدة؟.

١٠ ـ هل توجد اجراءات رسمية لاختبار برامج التطبيقات الجديدة أو أي تعديلات في البرامج الجاري استخدامها؟.

١١ ـ هل توجد اجراءات وقائية فعالة تحول دون دخول غير المصرح لهم غرفة الكومبيوتر؟.

شكل رقم (٥): استقصاءات الرقابة الداخلية الخاصة بوسائل الرقابة التنظيمية

اجراءات توثيق واختبار واعتماد النظم وتعديلها:

Documentation Controls

يجب أن يتضمن «دليل اجراءات معالجة البيانات اليكترونيا» اجراءات توثيق واختبار والتصديق على النظم والبرامج الجديدة أو أي تعديلات يتم ادخالها على البرامج المستخدمة. ويوضح الدليل الاجراءات الواجب اتباعها في وضع نظم جديدة لمعالجة البيانات اليكترونيا، واختبار وتعديل برامج الكومبيوتر، كما يجب أن يحتوي الدليل على وصف المستندات اللازمة لتأييد تلك النظم. وتتضمن هذه المستندات المعلومات الخاصة بدراسة نظام البيانات وخرائط التدفق، وتعليمات تشغيل الأجهزة. وتقوم كثيراً من المنشآت باعداد ما يسمى «بدليل معايير التوثيق» (Documentation Standards Manual) الذي يحدد أنواع المستندات اللازمة لتقييم البرامج أو تعديلها. ويجب توثيق البرامج، فور الانتهاء من تجهيزها، بواسطة دليل التشغيل. الذي يحتوي، بصفة عامة، على الأقسام التالية:

١ ـ **تعريف المشكلة (Problem Definition)**: يحتوي ذلك القسم على شرح للعملية التي يتم معالجة بياناتها بالكومبيوتر، مثل عمليات استلام النقدية وحسابات العملاء والمبيعات بالأجل.

٢ ـ **وصف النظام (System Description)**: يوضح هذا القسم طريقة تصميم النظام، ويجب أن يشتمل على خرائط التدفق وجداول التقارير وكشوف بأشكال البيانات (Data Format). ويعتبر وصف النظام ذا أهمية كبيرة للمراجع.

٣ ـ **وصف ومنطق البرنامج (Program Description & Logic)**: يوضح هذا القسم تفاصيل البرنامج، ويجب أن يشتمل على خرائط تدفق البرنامج، وجداول التقارير، ومواقع تخزين البيانات، واستخدامات أزرار الكونسول، وتعديلات البرامج، وعنوان البرنامج. وتفيد هذه المعلومات المراجع في التعرف على تصميم البرنامج وطرق استخدامه.

٤ ـ **تعليمات لمشغلي الأجهزة (Computer Operator Instructions)**: وتتكرر نفس البيانات الواردة في (٣) أعلاه مرة أخرى في شكل تعليمات موجهة

لمشغلي الأجهزة، ومنها تعليمات تختص بطرق استخدام أزرار الكونسول، والبطاقات الأمامية والخلفية لتعريف ملف البرنامج، وأجهزة تشغيل الأشرطة أو الاسطوانات اللازم استخدامها.

٥ - **قائمة أساليب الرقابة (Listing of Controls)**: وتحتوي على وصف لأساليب الرقابة التي يتضمنها البرنامج نفسه، والتي تشتمل على الرقابة على المدخلات والمخرجات وعمليات معالجة البيانات.

٦ - **اجراءات اختبار البرنامج (Testing Record)**: ويحتوي على كشف اجراءات تنقيح البرنامج التي قام بها محلل النظم قبل الابتداء في استخدام النظام. ويجب توثيق كافة بيانات الاختبارات التي استخدمها العميل (اشعارات الأخطاء واختبارات التأكد من صحة العمليات) في هذه العملية، وكذلك أي اقتراحات لمحللي النظم تخص تعديلات البرامج.

ويتضح من ذلك مدى أهمية دليل تشغيل البرامج للمراجع في فهم والالمام بنظم المعلومات الالكترونية لدى العميل. ويجب على المراجع فحص كافة هذه المستندات ضمن مهمة الفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية لدى العميل.

أساليب رقابة الأجهزة: Hardware Controls

تحتوي أجهزة الكومبيوتر على وسائل رقابة عامة تهدف إلى الحماية ضد حدوث الأخطاء في تداول البيانات داخل الأجهزة، وتأكيد سلامة ودقة الأجهزة في معالجة البيانات. وتمثل «اختبارات مضاهاة الزوجية والفردية» (Parity Check) أحد أساليب الرقابة على الأجهزة، و«مصادر القوة الكهربائية الاحتياطي» (Auxiliary Power Supplies)، والتي تستخدم كأساليب وقائية ضد حدوث الأخطاء التي قد تنتج عن عطل المعدات والأجهزة، بسبب تذبذب التيار الكهربائي أو انقطاعه خلال عمليات معالجة البيانات. ويجب أن يكون المراجع ملماً بشكل عام بتلك الأساليب الرقابية، حيث يأخذ في اعتباره عند تقييمه لامكانيات نظم الكومبيوتر، فترة توقف (Downtime) معالجة البيانات بسبب الأعطال التي تصيب الأجهزة، وفحص عقود صيانة الأجهزة بين العميل وموردي الأجهزة. ويتأكد المراجع من سلامة أساليب الرقابة على الأجهزة من خلال فحصه لجداول الصيانة الفعلية وكشوف توقف تشغيل الأجهزة (Downtime Logs).

أساليب رقابة إمكانية التوصل إلى النظام Access Controls

يجب التحكم في وسائل التوصل بأي من الأجهزة أو ملفات البيانات، كما يجب اتباع اجراءات التشغيل اللازمة لحماية الملفات والبرامج ضد احتمالات الضياع أو التلف أو سوء الاستخدام. وتتضمن هذه الاجراءات ما يلي:

١ ـ أساليب رقابة دخول غرفة الكومبيوتر.
٢ ـ أساليب رقابة استخدام ملفات الكومبيوتر.
٣ ـ معايير وصفية لعمليات تحويل البيانات الى لغة الآلة.
٤ ـ أساليب رقابة تشغيل الأجهزة واستخدام البرامج، من خلال جدولة عمليات المعالجة.
٥ ـ حماية مادية للأجهزة والملفات من خلال الاحتفاظ بملفات احتياطية، وتوفر أجهزة ومعدات الطوارىء، وكذلك اعداد خطط اعادة إنشاء البيانات إذا ما تعرضت البيانات المستخدمة لأي خلل أو اضطرابات.

ويمكن تطوير وسائل حماية الملفات (File Security) ضد ضياعها أو إصاباتها بتلف شديد، من خلال الاحتفاظ بملفات احتياطية في خزائن حديدية غير قابلة للتعرض لتلف الحرائق. أما وسائل المحافظة على الملفات (File Retention) فتتعلق بحماية الملفات ضد حدوث تلف أو ضياع جزء من بيانات الملفات، حيث يمكن من خلال هذه الوسائل اعادة انشاء البيانات والملفات المفقودة أو التي أصابها العطب. ومن أشهر وسائل المحافظة على ملفات البيانات ما يسمى بطريقة «الأجيال الثلاثة» (Grandfather — Father — Son) والتي تتضمن الاحتفاظ بكل من الملف الرئيسي وملف العمليات الخاص بجيلين سابقين حتى يتم اعداد الملف الرئيسي للجيل الجديد. وبهذا الشكل يمكن اعادة إنشاء الملف الرئيسي للفترة الجارية اذا ما تعرضت النسخة الأصلية من هذا الملف للضياع أو التلف.

وغالباً ما ينتج عن تحديث الملفات الرئيسية المسجلة على اسطوانات (بدلاً من شرائط ممغنطة) حذف بيانات الملف الرئيسي الخاص بالجيل السابق (الذي كان جاري تحديث محتوياته). ومن أكفأ الطرق المتبعة وأقلها تكلفة في الاحتفاظ ببيانات ملف الجيل السابق أن تنقل بياناته دورياً (أسبوعياً على سبيل المثال) على شريط ممغنط، أو تطبع على شريط ورقي. وتستخدم هذه الملفات الاحتياطية

(سواء كانت على شريط ممغنط أو شريط ورقي) مع ملفات عمليات الفترة لاعادة انشاء البيانات طبقاً لطريقة «الأجيال الثلاثة».

أساليب الرقابة على التطبيقات **Application Controls**

يهتم المراجع دائماً بدقة السجلات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها، ولذلك يجب فحص أساليب الرقابة على العمليات والوظائف التي يقوم بأدائها مركز الكومبيوتر في تسجيل العمليات المحاسبية بالدفاتر، حتى يمكن الاعتماد على المعلومات التي تحتويها هذه السجلات. وتسمى الاجراءات التي تختص بهذه المهام «وسائل الرقابة على التطبيقات»، ويتم عادة تقسيمها في ثلاثة مجموعات مرتبة بالشكل التالي:

١ ـ أساليب رقابة المدخلات Input Controls.
٢ ـ أساليب رقابة معالجة البيانات Processing Controls.
٣ ـ أساليب رقابة المخرجات Output Controls.

أساليب رقابة المدخلات: وتعتبر هذه الأساليب ذات أهمية عالية نظراً لأنها تمثل المرحلة التي غالباً ما يحدث فيها أخطاء الاثبات بالسجلات. وتصمم هذه الأساليب بهدف التأكد بدرجة معقولة من أن البيانات التي تسلمها قسم معالجة البيانات قد تم اعتمادها طبقاً للسلطات المحددة، وأنه قد تم تحويلها بصحة الى لغة الآلة، وأنه تم حصر العمليات والتحقق من صحة عددها فور ادخالها بأجهزة الكومبيوتر لمعالجتها. كما تشتمل هذه الأساليب على اجراءات رفض وتصحيح وإعادة ادخال بيانات سبق ادخالها خطأ.

أساليب رقابة معالجة البيانات: وتهدف هذه الأساليب إلى التأكد المعقول بأنه تم معالجة المدخلات بواسطة الكومبيوتر طبقاً للعمليات المعالجة الصحيحة والخاصة بكل تطبيق محاسبي معين. ونعني بذلك أنه تم معالجة كل عملية بعد اعتمادها وانه لم تعالج أي عمليات بدون الترخيص بها مسبقاً وأنه لم يغفل معالجة عمليات مصرح بها.

أساليب رقابة المخرجات: وتهدف الى التأكد من دقة النتائج وتوزيع المخرجات فقط على المختصين بالمؤسسة والمصرح لهم بالحصول على صورة منها.

ويشتمل كل نوع من أنواع الرقابة الثلاثة على أساليب رقابية خاصة تصمم بهدف تحقيق أهداف خاصة وهي:

أ - الوقاية ضد حدوث أخطاء وتسمى أساليب الرقابة الوقائية (Preventive Controls).

ب - اكتشاف الأخطاء وتسمى أساليب الرقابة التحذيرية (Detective Controls).

جـ - تصحيح الأخطاء وتسمى أساليب الرقابة العلاجية (Corrective Controls).

ويوضح الشكل رقم (٣) السابق عرضه العلاقات السائدة بين هذه الأنواع الثلاث من أساليب رقابة التطبيقات حيث يتم تنفيذ أنواع خاصة من أساليب الرقابة الوقائية والتحذيرية والعلاجية خلال المراحل الثلاثة لمعالجة البيانات (الرقابة على المدخلات ومعالجة البيانات والمخرجات). ولذلك سنقوم بتقسيم مناقشتنا لأساليب الرقابة على التطبيقات طبقاً لمجموعات أساليب الرقابة الوقائية والتحذيرية والعلاجية، كما تم عرضها في الشكل رقم (٦).

أساليب رقابة المدخلات

الوقائية	التحذيرية	العلاجية
١ - اعتماد البيانات الأصلية	١ - المجاميع الرقابية للدفعات: أ - عدد السجلات ب - المجاميع الرقابية جـ - المجاميع الرقمية	١ - كشف بالأخطاء. ٢ - سجل أخطاء المدخلات
٢ - رقابة تحويل البيانات: أ - تدقيق البيانات المثقبة. ب - التدقيق بأجهزة أشعة الكاثود جـ - انشاء مستندات أصلية بلغة الآلة. د - المستندات المرتدة	٢ - رقابة تحويل البيانات: (نفس الأساليب الوقائية).	
٣ - استخدام النماذج متتابعة الأرقام.	٣ - بطاقات التعريف. المكتوبة بلغة الآلة: أ - بطاقات التعريف الأمامية. ب - بطاقات التعريف الخلفية.	

٤ ـ اختبارات التنقيح المبرمجة: أ ـ اختبارات التحقق من صحة الرموز. ب ـ اختبارات الشمولية جـ ـ اختبارات العمليات المنطقية. د ـ اختبارات النطاق. هـ ـ اختبارات مقاطع الحقول.	٤ ـ اختبارات التنقيح المبرمجة: (نفس الاختبارات الوقائية).	

أساليب رقابة معالجة البيانات

الوقائية	التحذيرية	العلاجية
١ ـ البطاقة الخارجية لتعريف الملفات. ٢ ـ الاختبارات المبرمجة: (نفس الاختبارات المستخدمة في رقابة المدخلات)	١ ـ المجاميع الرقابية للدفعات ٢ ـ بطاقات التعريف المكتوبة بلغة الآلة: (نفس الاجراءات المستخدمة في رقابة المدخلات) ٣ ـ الاختبارات المبرمجة: (نفس الاختبارات المستخدمة في رقابة المدخلات)	١ ـ كشف الأخطاء

أساليب رقابة المخرجات

التحذيرية	العلاجية
١ ـ مطابقة بيانات المخرجات مع المجاميع الرقابية ٢ ـ فحص بيانات المخرجات	١ ـ فريق المراقبة. ٢ ـ كشف الأخطاء. ٣ ـ اعادة إدخال العمليات بعد بعد تصحيحها.

شكل رقم (٦): أساليب الرقابة على التطبيقات

أساليب الرقابة الوقائية: Preventive Controls

تصمم أساليب الرقابة الوقائية لمنع الأخطاء، الممكن حدوثها خلال تداول البيانات المحاسبية الالكترونية، قبل وقوعها. وتوضح هذه الأساليب الرقابية ضمن الخطوات المتعددة لنظام المعلومات الالكتروني، خاصة خطوات ادخال البيانات أو معالجتها في الوحدة المركزية لمعالجة البيانات. وفيما يلي عدداً من أساليب الرقابة الوقائية على عمليات ادخال البيانات:

١ - **اعتماد البيانات الأصلية (Source Data Authorization)**: يجب تنفيذ جميع المعاملات المالية طبقاً لسلطة عامة أو محددة للادارة. ويتطلب الأمر هنا فحص العملية بواسطة شخص مختص مسئول عن اعتماد هذه العمليات (استلام النقدية أو المدفوعات النقدية أو المبيعات أو المرتبات وما إلى ذلك من عمليات). ويجب أن يوضح على مستندات العملية نفسها ما يشير بفحصها مثل توقيع المختص أو استخدام خاتم خاص لذلك الغرض. وبعد حصر عدد من العمليات المختلفة في دفعة واحدة يقوم المختص باعتماد المجموعة لمعالجتها اليكترونيا بالتوقيع على مستند معين يرفق بقائمة محتويات الدفعة من العمليات. ومن خلال فحص محتويات الدفعة ومراجعة بياناتها، يمكن للقسم المختص اكتشاف الأخطاء الهجائية أو عدم شرعية الرموز المستخدمة في تعريف العمليات أو عناصر البيانات أو عدم معقولية القيم أو أي أخطاء أخرى وذلك بهدف تحقيق الدقة في المدخلات.

٢ - **أساليب رقابة تحويل البيانات (Data Conversion Controls)**: تتضمن هذه الأساليب استخدام أجهزة التحقق من صحة المدخلات مثل أجهزة أشعة الكاثود (CRT)، واستخراج مستندات أصلية مكتوبة بلغة الآلة خلال ادخال العمليات يدوياً، واستخدام نظام المستندات المرتدة (Turnaround Documents). وتستخدم وسائل التدقيق بأشعة الكاثود للتأكد من سلامة تحويل بيانات العمليات المالية من اللغة المقروءة إلى لغة الآلة. وبهدف التحقق من مطابقة البيانات التي تم إدخالها بالكومبيوتر للبيانات الأصلية، فانه يتم غالباً استخراج (أو انشاء) مستندات بتلك البيانات مكتوبة بلغة الآلة خلال عملية ادخال البيانات يدوياً. فيتم مثلاً في نفس وقت تسجيل عملية المبيعات على آلة تحصيل النقدية تسجيلها على شريط مثقب أو ادخالها

مباشرة على شريط ممغنط لاستخراج بيانات مكتوبة بلغة الآلة عن المبيعات وتخفيض قيمة المخزون. أما استخدام المستندات المرتدة فغالباً ما تستخدم عند ارسال فواتير العملاء الخاصة بالمرافق العامة كالتليفون والكهرباء والمياه. فقد يكون المستند المرتد في شكل بطاقة مثقبة تحتوي على بيانات أساسية عن حساب العميل وقيمة الفاتورة المسددة، ويقوم العميل برد هذه البطاقة مصحوبة بشيك السداد. وحيث أن هذه البطاقة تحتوي على بيانات حساب العميل مكتوبة بلغة الكومبيوتر، فان هذا الاجراء يقلل من احتمال حدوث أخطاء في ادخال البيانات.

٣ ـ **استخدام النماذج متتابعة الأرقام (Use Sequentially Prenumbered Forms)**: ان استخدام هذا النوع من النماذج، والتي يحتفظ بها مسئول ما في مكان أمين طبقاً لأرقامها المسلسلة، يعتبر من وسائل الرقابة التقليدية المعروفة ليس فقط في نظم المحاسبة الالكترونية بل كذلك في النظم اليدوية. ويساعد هذا الاسلوب في الوقاية ضد إغفال إدخال البيانات كما يؤدي إلى تخفيض احتمال إدخال بيانات غير صحيحة (باعتبار أنه من الضروري استخدام النموذج كوسيلة لادخال البيانات وبدونه تكون البيانات غير صحيحة).

٤ ـ **استخدام اختبارات التنقيح المبرمجة (Edit Tests)**. يتم تنقيح بيانات المدخلات بعد تحويلها إلى لغة الآلة، حيث يتطلب الأمر استخدام برامج كومبيوتر لفحص وقبول أو رفض بيانات العمليات طبقاً لمعايير موضوعة تخص معقولية أو شرعية الكميات والرموز والقيم والبيانات الأخرى للمدخلات. وغالباً ما يطلق على هذه المعايير اسم «الرقابة المبرمجة» (Programed Controls) وتحتوي على ما يلي:

أ ـ اختبارات التحقق من صحة الرموز (Validity Tests): الخاصة بالعملية، ومطابقة عدد حروف الرمز لعدد مقاطع الحقل الخاص بكل رمز.

ب ـ اختبارات الشمولية (Completeness Tests) التي تهدف إلى التحقق من عدم وجود فراغات في حقول البيانات.

جـ - **اختبارات العمليات المنطقية (Logic Checks)**: اللازمة عندما تكون هناك علاقات منطقية بين أجزاء أو حقول السجل. ويتم اختبار هذه العلاقات من خلال استخدام برنامج الكومبيوتر معد لهذا الغرض وبناء عليه ترفض أي علاقات غير منطقية.

د - **اختبارات النطاق (Limit Tests)**: التي من خلالها يرفض الكومبيوتر بيانات تفوق قيمتها حداً معيناً، مثل برنامج المرتبات الذي يحتوي على اجراء يمنع قبول قيمة العلاوة في أجر الساعة التي تزيد نسبتها حداً معيناً.

هـ - **اختبارات مقاطع الحقول (Self — Checking Digits)**: التي تستخدم للتحقق من صحة أرقام التمييز مثل أرقام حسابات العملاء أو حساب البنك، حيث يعد برنامجاً خاصاً لتنفيذ عملية حسابية لاكتشاف الأخطاء المحتملة في ادخال أرقام تمييز الحساب.

أما وسائل الرقابة الوقائية على عمليات معالجة البيانات فتتضمن:

١ - **بطاقة تعريف الملف الخارجية (External Identification Labels)**: التي تساعد مشغلي الأجهزة في التعرف على البيانات المخزنة على الشريط الممغنط، وتحديد أنواعها مما يؤكد صحة الملفات الرئيسية وبيانات العمليات المستخدمة في معالجة العمليات المطلوبة. كما تساعد المعلومات المسجلة على هذه البطاقة في التعرف على أنواع البيانات التي كانت مسجلة على الشريط في حالة تعرض هذه البيانات للضياع أو التلف خلال استخدام الملفات.

٢ - **الاختبارات المبرمجة (Programmed Checks):** التي تعد خصيصاً للتأكد من شرعية وشمولية البيانات وسلامة العلاقات المنطقية للعمليات تحت المعالجة، حيث يطبق اختبارات النطاق والمعقولية على البيانات خلال عمليات معالجتها في الوحدة المركزية لمعالجة البيانات. وبذلك يتم التأكد من عدم حدوث أي تغيرات أو خلل في برامج الكومبيوتر المستخدمة في معالجة البيانات، وأن قيم البيانات خلال خطوات المعالجة لا تتجاوز الحدود الموضوعة مسبقاً.

أساليب الرقابة التحذيرية Detective Controls

تهدف هذه الأساليب إلى تحذير العاملين بمركز الكومبيوتر عن وقوع أخطاء، فهي تشير إلى الأخطاء أثناء حدوثها، وبالتالي يتطلب الأمر اتخاذ اجراءات تصحيح تلك الأخطاء. وغالباً ما تتضمن أساليب الرقابة التحذيرية على عمليات إدخال البيانات ومعالجتها ما يلي:

١ - **المجاميع الرقابية للدفعات (Batch Control Totals)**: تتضمن الدفعة مجموعة من العمليات التي سيتم معالجة بياناتها في ترتيب متتالي. ويتم اعداد مجاميع رقابية لكل مجموعة من العمليات لاستخدامها بهدف التأكد من معالجة كافة العمليات التي تتكون منها المجموعة (أو الدفعة). وقد تتكون المجاميع الرقابية من عدد السجلات (Record Counts)، والتي تمثل عدد السجلات التي تحتويها كل دفعة، أو من اجمالي قيمة أحد حقول البيانات مثل اجمالي المبيعات أو الأجور والرواتب. كما تستخدم «المجاميع الرقمية» (Hach Totals) كوسيلة رقابية. ويتم حساب المجاميع الرقمية باضافة سلسلة من أرقام ملف البيانات والتي تكون غالباً غير ذات معنى معين، مثل اضافة أرقام حسابات العملاء أو أرقام الموظفين والعمال بملف الرواتب والأجور. ويتم مقارنة المجاميع الرقمية لكل من خطوات ادخال ومعالجة واستخراج البيانات فور الانتهاء من معالجة كل دفعة من دفعات العمليات، ونفترض هنا أنه تم معالجة كافة العمليات التي تحتويها الدفعة عندما يتساوى المجموع الرقابي الناتج عن كل خطوة من الخطوات الثلاثة.

٢ - **أساليب الرقابة على تحويل البيانات (Data Conversion Controls)**: سبق القول أنه يتم تدقيق عملية تحويل البيانات، استعداداً لادخالها بالكومبيوتر، إلى لغة الآلة باستخدام آلات تدقيق البطاقات المثقبة (Verifier) أو أجهزة الكاثود (CRT). وذكرنا كذلك أن هذا الاجراء يهدف إلى اكتشاف الأخطاء التي قد تحدث خلال تحويل البيانات المسجلة في المستندات الأصلية والقابلة للقراءة إلى لغة الآلة. ويجب أن يقوم بمهمة التدقيق موظف آخر بخلاف الموظف الذي قام باعداد المستند الأصلي للعملية.

٣ - **بطاقات التعريف الالكترونية (Machine — Readable Labels)**: تكون

هـذه البطاقـة في شكـل سجـل خـاص من سجـلات ملف البيـانـات (عـلى الشريط أو الأسطوانة الممغنطة) نفسه بهدف الرقابة على محتويـات هذا الملف حيث يمكن باستخدام بـرنامـج كومبيـوتر خـاص اكتشاف مـا إذا كان الملف تحت التحـديث صحيحاً أم لا. ويـوجد هنـاك بطاقتي تعـريف لكل ملف، الأولى وهي «بـطاقـة التعـريف الأمـاميـة» (Header Label) وتشتمـل عـلى معلومات مثل اسم ورقم الملف وقـائمة محتـوياتـه من بيانـات. ويطلق عـلى البـطاقة الثـانية اسم «بـطاقة التعـريف الخلفيـة» (Trailer Label) وتتضـمن واحـداً أو أكثر من المجـاميع الـرقابيـة التي يمكن استخدامهـا لمـطابقـة هـذا المجموع مع المجموع الذي يتم حسابه عند قراءة محتـويات الملف، وبـذلك يتم التحقق من شمولية البيانات المستخرجة من الملف لمعالجتها.

٤ ـ **الاختبـارات المبرمجـة (Programmed Chchs)**: يمكن اعتبـار اختبـارات التنقيـح المبرمجـة الـوقـائيـة السـابق عـرضهـا في الجـزء السـالف من أحـد الاختبارات التحذيرية وأن وجود هذه الأسـاليب الرقـابية يهـدف إلى توجيـه انتباه العاملين على تشغيل نظام الكومبيوتر بحدوث أخطاء، أو إذا ما حدث تخطى للمدى المحدد في برنامج الكـومبيوتـر، أو إذا لم يتحقق اختبار صحـة البيانات. ويجب طباعة الأخطاء التي تكتشف خلال مرحلة معالجة البيانـات في قائمة يزود بها المختص في فريق مراقبة عمليات مركز الكومبيوتر.

أما أساليب الرقابة التحذيرية الخاصة بالمخرجات فتتضمن اجراءات مثل:

١ ـ **مـطابقـة بيـانـات المخـرجـات (Reconciliation of Output Data)**: وهـذه المطابقة ـ خاصة بالمجاميع الرقابية ـ تهدف إلى مقارنة هذه المجاميع مـع قيمة المجاميع الرقابية السابق حسابها خلال كل مرحلة ادخال ومعالجة البيانات.

٢ ـ **فحص بيـانات المخـرجات (Review of Output Data)**: للتـأكد من مـدى معقـولية المخـرجات وصحـة طرق عـرض البيانـات والمعلومات. وفي واقـع الأمر، تهدف الرقابة التحذيرية على المخرجات الى التحقق من عدم ادخـال أي تغـيرات في عمليات معـالجة البيـانات بـدون اعتمادهـا مسبقـاً بـواسـطة المسئولين وإلى أن بيانات المخرجات صحيحة ومعقولة إلى حد كبير.

أساليب الرقابة العلاجية Corrective Controls

تهدف هذه الأساليب إلى مساعدة المختصين في فحص وتصحيح الأسباب التي أدت إلى حدوث الأخطاء التي تم اكتشافها خلال مراحل معالجة البيانات. ويمكن استخدام أساليب الرقابة العلاجية خلال مراحل إدخال ومعالجة واستخراج البيانات كما هو الحال في أساليب الرقابة التحذيرية. وتستخدم أساليب الرقابة العلاجية للتأكد من تصحيح العمليات التي حدثت فيها الأخطاء، واعادة إدخال البيانات الصحيحة لهذه العمليات لمعالجتها، ويتحقق هذا الهدف من خلال ثلاثة خطوات وهي:

أ - يجب أن يعد فريق المراقبة (The Control Group) كشف الأخطاء الذي يتضمن البيانات المرفوضة خلال الخطوات الثلاثة لمعالجة البيانات (ادخال ومعالجة واستخراج)، ويجب التأشير على تلك الأخطاء - بهذا الكشف - فور عمل التصحيحات اللازمة لها وإعادة ادخال البيانات الصحيحة في الكومبيوتر، كما يجب فحص كشف الأخطاء من حين لآخر لمتابعة تلك الأخطاء التي لم يتم تصحيحها بعد.

ب - يجب إعداد تقرير الأخطاء (Error Log) الذي يوضح أسباب رفض البيانات. ويتم بالطبع إرسال بيانات الأخطاء ومستندات العملية إلى القسم المسئول عنها لعمل التصحيحات وإعادة إدخال البيانات السليمة، على ضوء الارشادات التي يقدمها له مركز الكومبيوتر.

جـ - يجب أن تخضع البيانات المصححة لاختبارات اكتشاف الأخطاء والتحقق من صحة المدخلات كما لو كانت بيانات عملية جديدة.

دراسة وتقييم أساليب الرقابة الداخلية:

Study and Evaluation of Internal Controls

سبق في الفصل السابق أن ناقشنا العلاقة بين دراسة وتقييم أساليب الرقابة الداخلية وتحديد طبيعة وتوقيت ونطاق أدلة المراجعة. كما اتضح لنا في هذا الفصل أن أهداف نظام الرقابة الداخلية لا تتغير بسبب الاختلاف في طرق معالجة البيانات، وبالمثل لا تختلف معايير المراجعة المتعارف عليها (والتي يلتزم بها المراجع) باختلاف نظام المعلومات المحاسبية التي يستخدمه العميل. لكنه نظراً

لاختلاف بيئة النظم الالكترونية عن بيئة النظم اليدوية، فان إجراءات المراجعة التي يتبعها المراجع تختلف في كل منهما.

وسنقوم في هذا الجزء من الفصل بفحص طرق تفسير وتطبيق معايير المراجعة المتعارف عليها في ظل نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية، ثم دراسة طرق فحص أساليب الرقابة العامة وأساليب الرقابة على التطبيقات. وأخيراً سنلقى الضوء على النقاط الفريدة الخاصة بتقييم أساليب الرقابة المتبعة في ظل نظم الاتصال الالكتروني المباشر (Online Realtime Systems)، وكذلك الخاصة بمراجعة البيانات التي تعدها مكاتب أو مؤسسات الخدمات الالكترونية.

معايير المراجعة المتعارف عليها في ظل النظم الالكترونية:

Generally Accepted Auditing Standards in EDP Environment

يختلف تفسير وتطبيق بعض معايير المراجعة المتعارف عليها في ظل نظم المعلومات الالكترونية عنه في ظل النظم اليدوية، ويجب على المراجع التعرف على هذه الاختلافات المتعلقة بثلاثة معايير من معايير المراجعة المتعارف عليها.

فيتطلب المعيار العام الأول أن يكون لدى المراجع خبرة ومهارة فنية كافية. ففي ظل نظم المحاسبة اليدوية، يتطلب الأمر أن يكون لدى المراجع خبرة ومهارة كافية بطرق معالجة البيانات المحاسبية يدوياً. ويجب بالاضافة إلى ذلك أن يكون المراجع ملماً بعمليات الكومبيوتر إذا ما كان العميل يستخدم نظام محاسبي اليكتروني. ولا يعني الأمر هنا أن يكون المراجع محللاً للنظم أو معداً للبرامج أو مهندساً حتى يتوفر لديه القدر الكاف من الكفاءة اللازمة لتقييم نظام الرقابة الداخلية لعمليات الكومبيوتر. بل يجب أن يكون لدى المراجع مهارة وخبرة كافية للفهم والالمام بنظام الرقابة الداخلية الشامل، متضمناً أساليب الرقابة الداخلية على عمليات الكومبيوتر. ويجب أن يكون مقدار فهمه للنظام كافياً لتقييم الخصائص الأساسية لأساليب الرقابة المحاسبية للنظام. وقد أوصى مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي بأن يكون لدى المراجع الكفاءات التالية (كحد أدنى):

١ ـ معرفة أساسية بنظم الكومبيوتر ومكوناتها ووظائفها وامكانياتها التشغيلية.

٢ ـ المقدرة على تصميم وعمل خرائط تدفق النظم المتطورة نسبياً، وتحليلها للتعرف على مواطن قوة وضعف النظام.

٣ ـ خبرة عامة بلغات البرمجة تسمح للمراجع بكتابة برامج بسيطة.

٤ ـ الالمام بأساليب المراجعة باستخدام الكومبيوتر.

أما المعيار الثاني من معايير العمل الميداني فيتطلب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، بينما يتطلب المعيار الثالث ضرورة الحصول على أدلة كافية وذات صلاحية مناسبة لتأكيد المزاعم الواردة في القوائم المالية. ويجب على المراجع ـ نظراً للاختلاف في الاجراءات الرقابية المتبعة ـ استخدام اجراءات مراجعة في ظل النظم الالكترونية تختلف عن تلك المطبقة في ظل النظم اليدوية لامساك الدفاتر المحاسبية. وترجع أسباب الاختلاف إلى ما يلي:

١ ـ لا تتوفر أدلة مستندية يمكن قراءتها للتحقق من تنفيذ بعض الاجراءا الرقابية المستخدمة في النظم الالكترونية، مما يتطلب من المراجع أن يستخدم طرق مختلفة في عمل اختبارات الالتزام بتطبيق سياسات واجراءات الرقابة الداخلية.

٢ ـ غالباً ما تكون الملفات والسجلات المسخدمة في النظم الالكترونية مكتوبة بلغة الآلة، ولذلك لا يمكن للمراجع قراءة محتوياتها إلا بواسطة الكومبيوتر، كما أن هذا غالباً ما يتطلب من المراجع استخدام الكومبيوتر كوسيلة لجمع أدلة المراجعة.

٣ ـ غالباً ما يكون احتمال حدوث الأخطاء واخفائها مرتفعاً في نظم المعلومات الالكترونية نظراً لقلة عدد الموظفين المختصين بمعالجة البيانات والعمليات الالكترونية عن عدد هؤلاء العاملين في ظل نظام المحاسبة اليدوي. ولذلك تكون جودة أساليب الرقابة على التطبيقات ذات أهمية عالية خاصة في الحكم على مدى الاعتماد على أدلة اثبات المراجعة.

٤ ـ تتميز معالجة البيانات اليكترونيا عن المعالجة اليدوية بالسرعة والدقة العالية، مما يؤدي إلى انخفاض احتمال حدوث أخطاء الاهمال أو عدم التركيز أو الارهاق في ظل النظم الالكترونية عنه في النظم اليدوية.

وسنقوم بدراسة هذه الاختلافات، التي تهم المراجع عند دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للعميل.

فحص النظام: Review of the System

كما سبق أن أوضحنا، يتم الفحص والتقييم الشامل لنظام الرقابة الداخلية وفقاً للخطوات التالية:

١ - الفحص المبدئي لأساليب الرقابة الداخلية (Prliminary Review).
٢ - التقييم المبدئي لأساليب الرقابة الداخلية (Preliminary Evaluation).
٣ - الفحص النهائي لأساليب الرقابة الداخلية (Final Review).
٤ - التقييم النهائي قبل عمل اختبارات الالتزام باالاجراءات الرقابية (Final Evaluation).
٥ - اختبار الالتزام بتعليمات نظام الرقابة الداخلية (Compliance Testing).

وتهدف الخطوة الأولى الى مساعدة المراجع على تفهم العناصر التالية:

١ - تدفق العمليات خلال النظام المحاسبي.
٢ - نطاق استخدامات الكومبيوتر في كل تطبيق من التطبيقات المحاسبية الهامة.
٣ - الهيكل الأساسي لأساليب الرقابة المحاسبية بالمؤسسة.

ويستخدم المراجع «الاستفسارات» بشكل رئيسي خلال فحصه المبدئي للنظام الالكتروني الذي يتبعه العميل. كما يستخدم بجانب ذلك استقصاءات الرقابة الداخلية للنظم الالكترونية والتي تقسم إلى جزئين يختص الجزء الأول بأساليب الرقابة العامة والجزء الثاني بأساليب الرقابة على التطبيقات. ويشتمل الجزء الخاص بأساليب الرقابة العامة على أربعة مجموعات من الأسئلة وهي:

أ - أساليب الرقابة التنظيمية (Organization Controls) كما في الشكل رقم (٥).
ب - أساليب رقابة التوثيق (Documentation Controls) كما في الشكل رقم (٧).

جـ ـ أساليب رقابة حماية الملفات (File Protecction Controls) كما في الشكل رقم (٨).

د ـ أساليب الرقابة العامة الأخرى كما في الشكل رقم (٩).

١ ـ هل تتضمن برامج المراجعة الداخلية فحص لبرامج الكومبيوتر المستخدمة في التطبيقات المحاسبية، وهل استخدم هذا الفحص فعلاً عند اعداد بيانات المراجعة؟.

٢ ـ هل يحتفظ شخص مختص في مركز الكمبيوتر ـ بخلاف مشغلي الأجهزة ـ بنماذج الشيكات التي يتم ملئها بواسطة الكومبيوتر.

٣ ـ هل توجد اجراءات وسياسات خاصة بتوثيق عمليات الكومبيوتر؟.

٤ ـ هل يتم فحص مستندات توثيق عمليات الكومبيوتر بواسطة مشرف مختص للتحقق من صلاحية هذه المستندات وشموليتها وللتأكد من الوضع الجاري؟.

٥ ـ هل توجد كشوف جيدة بعمليات واستخدامات أجهزة الكومبيوتر؟.

٦ ـ هل يوجد قائمة بتقارير ومستندات مخرجات مركز الكومبيوتر؟.

٧ ـ هل يتم فحص تقارير ومستندات مخرجات مركز الكومبيوتر قبل توزيعها على الادارات والأقسام المختصة للتأكد من معقولية المعلومات التي تحتويها؟.

٨ ـ هل توجد اجراءات رقابية جيدة لتوزيع التقارير؟.

٩ ـ هل يوجد دليل بتعليمات تشغيل الأجهزة وعملية معالجة البيانات؟ وهل يزود مشغلي الأجهزة بصورة من هذا الدليل؟.

١٠ ـ هل يشتمل سجل تشغيل عمليات الكومبيوتر على المعلومات التالية:

أ ـ شرح الأهداف وخصائص كل عملية؟

ب ـ أنواع كافة الأجهزة المستخدمة في كل عملية والهدف من استخدامها؟

جـ ـ أنواع ووسائل المدخلات والمخرجات؟

د ـ تعليمات تشغيل الأجهزة والخاصة باعداد وتنفيذ كل عملية، مشتملة على تشغيل مفاتيح الأجهزة يدوياً؟

هـ ـ الحالات التي توقف فيها تشغيل الأجهزة أو البرامج، والتعليمات المطلوبة لاعادة تشغيلها؟.

شكل رقم (٧): استقصاء الرقابة الداخلية الخاصة بالتوثيق

١ ـ هل يحتوي دليل اعداد البرامج على اجراءات وطرق نمطية؟ وهل هذا الدليل معد حديثاً؟ .

٢ ـ هل يوجد ملف خاص بالبيانات الاختبارية خاص بكل برنامج جديد أو معدل؟ .

٣ ـ هل توجد اجراءات جيدة للتصديق واعتماد واختبار التعديلات في برامج الكومبيوتر؟ .

٤ ـ هل توجد ترتيبات وقائية تمنع مشغلي الأجهزة والأفراد غير المصرح لهم من الحصول على تفاصيل برامج الكومبيوتر التي لا تتعلق بتأدية وظائفهم، والتي قد يؤدي حصولهم على هذه التفاصيل الى ارتكابهم المخالفات؟ .

٥ ـ هل يوجد اجراء رسمي واضح لاصدار والاحتفاظ بالأشرطة والاسطوانات الممغنطة ووثائق البرامج؟ وهل مسئولية آداء هذا الاجراء موكلة الى شخص معين في مكتبة الكومبيوتر؟ .

٦ ـ هل يحتفظ بصور من الملفات الرئيسية والبرامج الهامة في خزائن مضادة للحرائق موجودة خارج مركز الكومبيوتر؟

٧ ـ هل تتضمن بوليصة التأمين على النظام الالكتروني بنود خاصة بتعويض الشركة عن تكلفة اعادة انشاء الملفات المفقودة، أو اعداد البرامج التي قد يصيبها التلف، أو التعويضات المالية عن استخدام أجهزة بديلة خلال وقت توقف الأجهزة؟ .

شكل رقم (٨): استقصاء الرقابة الداخلية الخاصة بحماية الملفات

١ ـ هل يفحص المراجع الداخلي أساليب الرقابة ـ التي تستخدمها أقسام وادارات العميل المختلفة ـ على عمليات معالجة البيانات التي يتم تنفيذها بواسطة مركز الكومبيوتر؟ .

٢ ـ هل توجد اجراءات بديلة لمعالجة البيانات في مواقع أخرى اذا ما أصاب نظام الكومبيوتر لدى العميل أي تلف أو خلل؟ .

٣ ـ هل توجد اجراءات مكتوبة خاصة باستعمال الأجهزة والمعدات الاحتياطية.

٤ هل سبق استخدام أو اختبار الأجهزة والمعدات الاحتياطية؟ .

٥ ـ هل يوجد برنامج صيانة وقائية للأجهزة والمعدات اللازمة لتخفيض احتمالات توقفها؟ .

شكل رقم (٩): استقصاء الرقابة الداخلية الخاصة بأساليب الرقابة العامة الأخرى

أما الأسئلة التي تخص ذلك الجزء من استقصاءات أساليب الرقابة الداخلية والمتعلقة بتطبيقات الكومبيوتر المحاسبية، فهي تهدف إلى التأكد من وجود الأساليب الوقائية والتحذيرية والعلاجية للأخطاء والمخالفات المحتمل حدوثها خلال مراحل إدخال أو معالجة أو استخراج البيانات المحاسبية في النظام الالكتروني.

ويجب أن يبدأ الفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية بمجرد إتمام كل من استقصاءات الرقابة العامة ورقابة التطبيقات. كما يمكن تعزيز هذا الفحص من خلال مراقبة العاملين بالمنشأة تحت المراجعة، والإطلاع على مستندات توثيق النظام مثل دليل الإجراءات ودليل تشغيل النظام الالكتروني.

ويستطيع المراجع الآن ـ بعد الانتهاء من فحصه المبدئي ـ أن يقوم بعمل التقييم المبدئي (الخطوة الثانية) لأساليب الرقابة المحاسبية، الأمر الذي يمكنه من تقرير مدى ضرورة الفحص الإضافي للنظام الالكتروني، وهنا نجد أن المراجع قد يتخذ واحداً من القرارات التالية:

١ ـ يبدو أن أساليب الرقابة المحاسبية الالكترونية قوية بقدر كاف لاتخاذها كأساس يعتمد عليه. وبالتالي يكون منطقياً أن يقرر المراجع استكمال فحصه للنظام طبقاً لما سيرد بالجزء التالي من هذا الفصل، قبل عمل اختبارات التحقق من التزام العميل بتطبيق سياسات وإجراءات نظام الرقابة.

٢ ـ تتضمن أساليب الرقابة المحاسبية الالكترونية عدداً كبيراً من نقاط الضعف الجوهرية تحول دون الاعتماد عليها. وفي هذه الحالة يتوقف المراجع عن فحص أساليب الرقابة المحاسبية الالكترونية، ويلجأ إلى استيفاء أهداف المراجعة (بخلاف التحقق من شرعية العمليات وسلامة أساليب الرقابة الداخلية) من خلال تكثيف الاختبارات الأساسية.

٣ ـ يبدو أن أساليب الرقابة المحاسبية الالكترونية كافية (Adequate)، وبالرغم من ذلك لن يقوم المراجع بعمل فحص آخر لهذه الأساليب، نظراً لعدم توقع منافع ملموسة بالمقارنة بتكلفة إجراء هذه الفحوص الإضافية. ومرة أخرى يلجأ المراجع إلى تحقيق أهداف المراجعة من خلال تكثيف الاختبارات الأساسية.

٤ ـ يبدو أن أساليب الرقابة المحاسبية الالكترونية كافية، وبالرغم من ذلك لن يقوم المراجع بعمل فحص آخر لهذه الأساليب أو الاعتماد عليها نظراً لوجود أساليب رقابية أخرى يمكن الاعتماد عليها، ولذلك لا داعي لفحص أساليب الرقابة المحاسبية الالكترونية مرة أخرى. وفي هذه الحالة يعتمد المراجع، في واقع الأمر، على أساليب الرقابة غير الالكترونية للتحقق من شرعية العمليات.

وكما اقترحنا فيما تقدم، يقوم المراجع بعمل الفحص النهائي لأساليب الرقابة المحاسبية الالكترونية فقط عندما يكون هناك عدداً من التطبيقات المحاسبية الهامة وعندما يقرر المراجع، بناء على نتائج تقييمه المبدئي، إمكانية اعتماده على النظام.

وفي خطوة الفحص النهائي، يجب أن يكون المراجع على علم تام بكافة نواحي النظام وكل تطبيقاته المحاسبية الهامة. ويتم تحقيق ذلك من خلال عمل استفسارات إضافية، وفحص البرامج ووثائق النظام، وإعداد خرائط تدفق النظام والبرامج، والفحص الفجائي لعمليات معينة. وتهدف هذه الخطوة من خطوات فحص النظام إلى التحقق من:

١ ـ كفاية أساليب الرقابة الالكترونية العامة المتعلقة بكل تطبيق محاسبي هام.

٢ ـ كفاية أساليب الرقابة المحاسبية الالكترونية المتعلقة بإدخال ومعالجة واستخراج البيانات.

وبعد إتمامه للفحص النهائي لأساليب الرقابة المحاسبية الالكترونية يتخذ المراجع قراره النهائي بخصوص:

١ ـ أنواع الأخطاء والمخالفات التي يحتمل حدوثها.

٢ ـ أساليب الرقابة المحاسبية اللازم وجودها في النظام بهدف الوقاية ضد هذه الأخطاء أو المخالفات أو اكتشافها.

٣ ـ ما إذا كانت هذه الأساليب اللازمة موجودة فعلاً في النظام.

ويواجه المراجع نفس هذا القرار سواء كان النظام المحاسبي يدوياً أو اليكترونياً، إلا أن وجه الاختلاف بين هذين الحالتين يتمثل في الإجراءات المتبعة.

اختبارات الالتزام بالإجراءات: Tests of Compliance

كان هناك أسلوبين شائعين - عند بدء استخدام الكومبيوتر في مجال الأعمال - لوصف دور المراجع في عمليات مراجعة السجلات المحاسبية الالكترونية، الأول «المراجعة حول الكومبيوتر» (Auditing Around the Computer) والثاني «المراجعة من خلال الكومبيوتر» (Auditing Through the Computer). وكان المراجع عند فحصه للسجلات الالكترونية طبقاً للأسلوب الأول يقوم بأداء إجراءات المراجعة (الفحص المستندي وتتبع مسار المراجعة والتدقيق وما إلى ذلك) على مدخلات ومخرجات البيانات بدون فحص ومراجعة الأساليب الرقابية في برامج الكومبيوتر. وقد ساد هذا الأسلوب نظراً لعدم توفر خلفية المراجع الفنية بعمليات الكومبيوتر. ويمكن اتباع هذا الأسلوب في مراجعة السجلات المحاسبية الالكترونية إذ ما اقتصرت استخدامات الكومبيوتر فقط على العمليات الحسابية البسيطة والتسجيل بالدفاتر. وبناء عليه يمكن التحقق من صحة البيانات المحاسبية باتباع نفس الإجراءات الخاصة بنظم المحاسبة اليدوية ما دام هناك مستندات أصلية ودفاتر الأستاذ واليوميات المختلفة في صورة أوراق مطبوعة (مخرجات الكومبيوتر المطبوعة على ورق). إلا أنه يتضح من دراستنا لهذا الفصل أن لأجهزة الكومبيوتر الحديثة تطبيقات محاسبية متطورة تفوق مجرد آداء العمليات الحسابية أو التسجيل بالدفاتر.

فغالباً ما يستخدم الكومبيوتر مباشرة في التصديق على العمليات المالية وإثبات بياناتها بالسجلات بدون ترك أدلة مستنديه عن البرامج الرقابية الموجودة في النظام. ويجب بالطبع استعمال طرق معينة للتحقق من وجود هذه البرامج الرقابية (والتي ليس لها أدلة مستندية)، ويلزم الأمر هنا القيام بالمراجعة من خلال الكومبيوتر

وصاحب تطور مهنة المراجعة في السنوات الأخيرة استخدام مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية أجهزة الكومبيوتر في آداء مهام مراجعة سجلات نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية، والتي سنقوم بدراستها في الفصل القادم. ويطلق اسم «المراجعة بواسطة الكومبيوتر» (Auditing With the Computer) على هذا الأسلوب الحديث في عمليات المراجعة.

وسنقوم في الفقرات التالية بمناقشة المراجعة من خلال الكومبيوتر والتي

تتضمن آداء اختبارات الالتزام بإجراءات وسياسة الرقابة الداخلية، بهدف تحديد ما إذا كان نظام المعلومات الالكتروني تحت المراجعة يطبق فعلاً الوسائل الرقابية الالكترونية وغير الالكترونية كما تم فحصها وتقييمها.

وكما نعلم أن الهدف من اختبارات الالتزام بالإجراءات والسياسات هو التأكد بدرجة معقولة من تطبيق أو عدم تطبيق أساليب نظام الرقابة المحاسبية السابق دراسته وتقييمه بواسطة المراجع. وينصب الاهتمام هنا على الإجابة على ثلاثة استفسارات وهي؟

١ - هل طبقت الإجراءات الرقابية اللازمة؟.
٢ - كيف طبقت هذه الإجراءات؟.
٣ - من قام بتطبيق هذه الإجراءات؟.

ويوجد بعض الأساليب الرقابية الالكترونية التي ينتج عن تطبيقها أدلة مرئية يمكن فحصها مثل:

١ - الملفات التي تحتوي على مستندات تعديل برامج الكومبيوتر وكذلك أدلة اعتماد عمل هذه التعديلات.

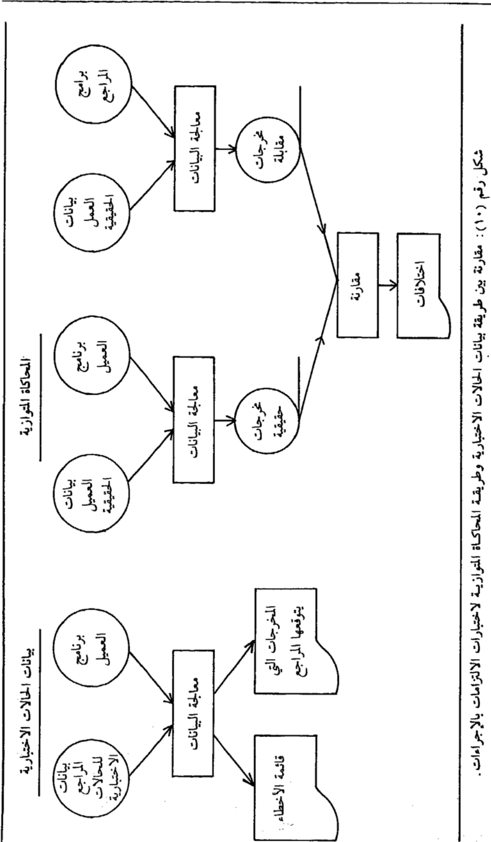
٢ - كشوف الأخطاء وتقرير تشغيل العمليات الذي يستخرج من الكومبيوتر..

ومن المعتاد أن يفحص المراجع المستندات والأدلة الأخرى للتحقق من التزام العميل بالإجراءات الرقابية التي ينتج عن تطبيقها أدلة مرئية. فيقوم المراجع مثلاً بعمل فحص مستندي لكافة التعديلات في البرامج للتحقق من اعتماد هذه التعديلا بواسطة المختص، كما يتحقق من تتبع فريق المراقبة بمركز الكومبيوتر لقائمة الأخطاء وإرسال مستندات وبيانات العمليات غير الصحيحة إلى الجهات المختصة لإجراء التصحيح اللازم وإعادة تقديم البيانات للكومبيوتر مرة أخرى.

وتعتمد اختبارات الالتزام بإجراءات الرقابة غير المرئية الخاصة بالمراجع على أدلة قابلة للقراءة بواسطة الكومبيوتر، وهذه هي حالة الاختبارات المبرمجة (Prog-rammed Checks) السابق دراستها مثل اختبارات الشرعية والصحة، واختبارات النطاق والمعقولية. ونظراً للأهمية البالغة لهذه الأساليب الرقابية بالنسبة للتقارير المالية، يجب على المراجع أن يعمل اختبارات المراجعة بهدف التأكد من أنه في إمكان الأساليب الرقابية استبعاد العمليات غير المقبولة وتتبع تصحيحها قبل

معالجة بياناتها بالكومبيوتر. ومن أهم الطرق المستخدمة لعمل هذه الاختبارات. هي «بيانات الحالات الاختبارية» (Test Data) و «المحاكاه المتوازية» (Parallel Simulation) و «الاختبارات المتكاملة» (Integrated Test Facility).

فعند استخدام بيانات الحالات الاختبارية، يحصل المراجع أولاً على صور من برامج العميل الرئيسية (غالباً ما تكون مخزنة على شريط ممغنط). ويهدف هذا الإجراء إلى اختبار وسائل الرقابة الموجودة في كل برنامج من هذه البرامج، كما هو موضح في الشكل رقم (١٠). ويتم ذلك من خلال إعداد مجموعة من العمليات الوهمية تعالج بياناتها باستخدام برامج العميل الرئيسية. وتثبت صحة بعض هذه البرامج إذا لم تخالف أساليب الرقابة الموجودة بالبرنامج أي حدود أو ضوابط يفترض وجودها بهذه البرامج، كما سيكتشف عدم صحة البعض الآخر عندما تتجاوز أساليب الرقابة تلك الحدود. وعلى ذلك تتعرف وسائل الرقابة الموجودة بالبرامج على العمليات الوهمية غير السليمة (خلال خطوات معالجة بيانات هذه العمليات) حيث يتم طباعة الأخطاء المكتشفة في هذه العمليات في كشف الأخطاء أو تقرير تشغيل العمليات. فلنفترض على سبيل المثال أن برنامج المرتبات تحت الفحص يحتوي على حد أقصى لعدد ساعات الدوام الأسبوعية قدره ٦٠ ساعة. ولاختبار وجود وسائل الرقابة في هذا البرنامج، يضمن المراجع في بيانات الحالات الاختبارية عملية مرتبات تحتوي على ٦٢ ساعة خلال الأسبوع. وإذا ما كانت الرقابة صحيحة في البرنامج، فيجب أن يتعرف هذا البرنامج على هذه العملية التي تزيد عن الحد الأقصى المفروض وطباعة هذا الخطأ في كشف الأخطاء.



شكل رقم (١٠): مقارنة بين طريقة بيانات الحالات الاختبارية وطريقة المحاكاة المتوازية لاختبارات الالتزامات بالإجراءات.

إن استخدام بيانات الحالات الاختبارية بسيط وسريع وغير مكلف في عمل هذه الاختبارات. وبالرغم من ذلك تنطوي هذه الطريقة على عدد من مواطن الضعف وهي:

١ - قد لا تكون صورة البرامج الجاري اختبارها صورة حقيقية للبرامج التي يستخدمها العميل في معالجة البيانات المستخدمة في إعداد التقارير المالية، ذلك نظراً لأن العميل يقوم بإعداد هذه الصورة. وللتغلب على هذه المشكلة، فلا بد للمراجع أن يتواجد خلال عملية عادية لتشغيل النظام ومعالجة البيانات، وفور انتهاء مشغلي الأجهزة من معالجة البيانات يتقدم المراجع ويطلب البرنامج الموجود بالكومبيوتر.

٢ - تمثل وسائل الرقابة تحت الفحص الوسائل الموجودة فقط وقت أداء تلك الاختبارات. لكن لا يمكن التحقق من وجود تلك الأساليب الرقابية على مدار الفترة المالية تحت الفحص بالكامل إلا من خلال عمل عدد من الاختبارات المتكررة خلال الفترة.

٣ - قد لا تكون هناك الفرصة لفحص المستندات التي تم فعلاً معالجة بياناتها.

٤ - يعتمد نطاق هذه الاختبارات على مقدرة المراجع في إعداد حالات وهمية بأنواع متنوعة من الأخطاء التي يشير اكتشافها أو عدم اكتشافها إلى مواطن القوة والضعف الهامة في النظام.

أما طريقة المحاكاة المتوازية (Parallel Simulation) - والتي يطلق عليها البعض «إعادة معالجة البيانات تحت ظروف محكومة» (Controlled Reprocessing) - فتستخدم بيانات العميل الحقيقية، التي يتم إعادة معالجتها بواسطة برامج الكومبيوتر الخاصة بالمراجع كما هو موضح في الشكل رقم (١٠). وغالباً ما يستخدم المراجع «مجموعة البرامج العامة للمراجعة» (Generalized Audit Programs) التي يقوم بنفسه بإعدادها، وتتضمن هذه المجموعة من البرامج على عدد من برامج الكومبيوتر المتخصصة، تم تصميمها لأداء نفس العمليات، واستخراج نفس النتائج التي يتم الحصول عليها من استخدام برامج العميل. وبالتالي يتم مقارنة مخرجات النظام الذي يستخدم فيع العميل برامجه الخاصة مع مخرجات النظام الذي استخدم فيه المراجع مجموعة البرامج العامة للمراجعة، ومن ثم يكتشف المراجع أي اختلافات بين مخرجات النظامين لفحص أسباب حدوثها.

ويمكن استخدام هذه الطريقة عدة مرات خلال الفترة تحت المراجعة، كما يمكن استخدامها كذلك لاختبار عمليات سابقة حدثت خلال الفترة تحت المراجعة. وتتميز طريقة المحاكاة المتوازية عن طريقة بيانات الحالات الاختبارية من عدة أوجه ومن أهمها أنه يمكن للمراجع فحص المستندات الأصلية للعمليات للتحقق من شرعية وصحة هذه العمليات، ذلك نظراً لحيازة المراجع (مؤقتاً) لسجلات العمليات الحقيقية نفسها. كما يمكن للمراجع اختبار هذه البيانات باستخدام أجهزة ومعدات أخرى بخلاف تلك الموجودة في مقر العميل، وذلك نظراً لأنه يحوز صورة من بيانات العمليات الحقيقية وبرامجه الخاصة به. وبالإضافة إلى ذلك، يمكن زيادة حجم عينة العمليات تحت الفحص بأقل تكلفة نسبية.

ومن عيوب طريقة المحاكاة المتوازية أنها تستغرق وقتاً طويلاً وجهداً كبيراً وتكلف كثيراً في إعداد البرامج المستخدمة في المراجعة، حيث قد تصل تكلفة تحديث البرامج وتعديلها سنوياً لتلائم عمليات العميل إلى مبالغ طائلة. ونظراً لأن العميل في النهاية سيتحمل هذه النفقات فعلى المراجع أن يقنعه بفوائد هذه الطريقة في اختبار الالتزام بإجراءات وسياسات الرقابة الداخلية.

أما استخدام الاختبارات المتكاملة فينطوي على إنشاء عمليات وهمية لبعض أجزاء النظام الالكتروني للعميل، ويقوم المراجع بمعالجة تلك البيانات الوهمية سوياً مع بيانات العميل الحقيقية ويلحق هذه السجلات بسجلات نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالعميل. ويجب أن تشتمل البيانات الاختبارية، المميزة برموز خاصة تشير إلى الملف الرئيسي الوهمي، على كافة أنواع الأخطاء والاستثناءات المحتملة.

وكل مزايا الاختبارات المتكاملة أنها تؤكد إخضاع البيانات الوهمية (موضع الاختبار) لنفس الأساليب الرقابية الموجودة ببرامج الكومبيوتر المستخدمة في معالجة بيانات العميل الحقيقية. أما عيوبها فتنحصر في مخاطر احتمال تداخل البيانات الوهمية في ملفات العميل الرئيسية الخاصة بعملياته الحقيقية، والتي قد يترتب عليها أن تتضمن القوائم المالية نتائج هذه العمليات الوهمية.

وما زال هناك بعض أساليب الرقابة المحاسبية في نظم المعلومات الالكترونية التي لا يوجد لها دليل مرئي أو دليل غير مرئي يثبت وجودها. ومثل هذه الأساليب فصل اختصاصات العاملين بمركز الكومبيوتر، حيث تكون الوسيلة

الوحيدة للتأكد من سلامة فصل الاختصاصات خلال تأدية الـوظائف هي مـراقبة الموظفين أثناء تأديتهم لمهامهم وتوجيه الاستفسارات.

الاعتبارات الخاصة بالنظم الالكترونية لنظم الاتصال الفوري المباشر:

Special Consideration Concerning Online Realtime Systems

تعتبر نظم الاتصال الفوري المباشر في معالجة البيانات اليكترونياً من أحدث النظم المستخدمة في نظم المعلومات المحاسبية. ويعني الاتصال المباشر (Online) تكامل شبكةالاتصال بين كافة أجهزة ومعدات الكومبيوتر واتصالها مباشرة بالوحدة المركزية لمعالجة البيانات (CPU). أما صفة الفورية (Realtime) فتعني أنه يتم معالجة البيانات في نفس وقت إدخالها. ونتيجة لذلك يمكن لمستخدم النظام الحصول على المخرجات فور الانتهاء من إدخال البيانات مباشرة. وتتمثل مكونات نظام الاتصال الفوري المباشر في محطات الاتصال الفرعية المنتشرة في أنحاء المنشأة المختلفة، (Remote Terminals)، الموصلة مباشرة بالوحدة المركزية لمعالجة البيانات بواسطة خطوط التليفون أو أي أنواع خطوط الاتصال الأخرى. ومن هذه النظم نظام حجز مقاعد الطائرات في شركات الطيران، ومحطات البيع التي تستخدمها محلات التجزئة الكبيرة متعددة الفروع، ومحطات الاتصال المختلفة التي تستخدمها البنوك ومؤسسات الإدخار الكبيرة.

ويتميز هذا النوع من النظم عن نظم معالجة البيانات بطريقة الدفعات (Batch Processing) في سرعة التنفيذ واستخراج المعلومات. أما عن عيوبه المحتملة، والتي يمكن التغلب على عدد منها من خلال أساليب الرقابة الملائمة، فيتضمن:

١ ـ مخاطر التوصل غير المصرح به لملفات البيانات السرية الخاصة بالعملاء أو الأصول الأخرى.

٢ ـ مخاطر ضياع مسار المراجعة نتيجة لأفعال المخربين أو خطأ الإهمال أو بهدف إخفاء الغش والتلاعب بواسطة الموظفين.

وتطبق نفس أساليب الرقابة العامة وأساليب الرقابة على التطبيقات الخاصة بنظم المحاسبة الالتكرونية على دفعات على هذا النوع من نظم المعالجة الفورية والمباشرة للبيانات. إلا أن الاختلاف ينحصر بينهم فقط في طريقة تنفيذ هذه

الأساليب الوقائية، خاصة أنه يجب وضع هذه الأساليب الرقابية للوقاية ضد حدوث هذين النوعين من المخاطر الرئيسية السالف ذكرها. وسنقوم فيما يلي بدراسة هذين النوعين من المخاطر بشكل مفصل للتعرف على أساليب الرقابة الملائمة لتقليل احتمالات حدوثها.

١ - يحتمل التوصل إلى نظام المعالجة الفورية المباشرة للبيانات بشكل غير شرعي، نظراً لإمكانية عدد كبير من الأشخاص التوصل إلى الوحدة المركزية لمعالجة البيانات من خلال محطات الاتصال الفرعية المنتشرة في كافة أنحاء المنشأة. ولتفادي سهولة التوصل إلى النظام يخصص رقم أو رمز سري لكل شخص مصرح له باستخدام النظام، والذي بدونه لن يكون في استطاعة الأشخاص التوصل إلى ملفات البيانات أو البرامج. ويجب استخدام رموز مركبة من عدة طبقات للتوصل إلى ملفات البيانات الحساسة ذات الأهمية الكبيرة. ولتقوية أساليب الرقابة الداخلية المرتبطة بالنظام فإن الأمر يتطلب ضرورة إخضاع هذه الرموز لاختبارات الفعالية قبل استخدامها للتوصل لملفات الكومبيوتر.

٢ - يحتمل ضياع مسار المراجعة خلال عمليات التحديث الفورية للملفات الرئيسية، حيث يتم تحديث الملفات الرئيسية بصفة مستمرة بتسجيل البيانات الحديثة على نفس شريط أو أسطوانة الملف الرئيسي. ولن يمكن الاحتفاظ بالبيانات الأصلية (قبل التحديث) المسجلة على الشريط أو الاسطوانة إلا باستخدام برنامج خاص يعد لهذا الهدف، وإلا فيحتمل ضياع البيانات اللازمة لمسار المراجعة. وتتضمن أساليب الرقابة المتبعة في هذه النظم إعداد قائمة بيانات عن المدخلات (logging Input) لكل محطة إدخال فرعية أو على مستوى الوحدة المركزية لمعالجة البيانات، والتي تحدد كل محطة فرعية تم من خلالها إدخال بيانات كل عملية. كما يتم في بعض الأحيان اتباع أسلوب طباعة بيانات المدخلات (Dumping of Input) الخاصة بكل محطة إدخال فرعية، بالرغم من ارتفاع تكلفة هذا الأسلوب، للحصول على مستند مطبوع لمسار المراجعة. ومن أفضل وسائل حماية مسار المراجعة استخدام برنامج كومبيوتر خاص بالاحتفاظ بالملفات الرئسية اللازمة لميزان المراجعة وطباعة ما تحتويه من معلومات على أوراق مطبوعة بلغة مقروءة.

ويمكن اختبار الالتزام بإجراءات الرقابة في نظم الاتصال الفوري المباشر باستخدام بيانات الحالات الاختبارية (الوهمية)، لكن قد يؤدي ذلك إلى تداخل هذه البيانات في بيانات العميل الحقيقية المخزنة على الملفات الالكترونية، ولتفادي هذه المخاطر يمكن إعداد برامج خاصة لإلغاء أثر هذه العمليات الوهمية على البيانات الحقيقية، وقد يكون من الصعب تحقيق هذا الهدف. كما أن استخدام طريقة المحاكاة المتوازية تكون محدودة نظراً للصعوبة الكبيرة في محاكاة نظم الاتصال الفوري المباشر

وغالباً ما تستخدم طريقة «الضبط المستمر» (Continous Montoring) لاختبار مدخلات نظم الاتصال الفوري المباشر الالكترونية، حيث يضاف برنامج مراجعة اليكتروني (Audit Modules) إلى البرنامج الرئيسي الذي يستخدمه العميل. وتؤخذ عينات من العمليات لفترات عشوائية متقطعة، وتستخدم مخرجات برنامج المراجعة الالكتروني لاختبار الأساليب الرقابية. وتستخدم هذه البرامج لاختبار العمليات التي تزيد قيمتها عن مقدار معين، وفور التعرف على هذه العمليات (من خلال برنامج خاص) تطبع بيانات هذه العمليات وخطوات معالجتها على أوراق الكومبيوتر، بالإضافة إلى البيانات الأخرى التي تأثرت بهذه العمليات. ويمكن استخدام «قائمة المراجعة (Audit Log) بدلاً من برامج المراجعة الالكترونية، والتي تحتوي على العمليات المختارة للمراجعة على ملف يعد خصيصاً للمراجع لمراجعته فيما بعد.

مراجعة نظم المشاركة الزمنية لدى مكاتب الخدمات الالكترونية:

Audits of Time - Sharing Systems Administered by Independent Service Centers

ترى بعض المؤسسات بالرغم من كثرة عدد العمليات المالية التي تقوم بتنفيذها أن امتلاك وتشغيل نظام معلومات اليكتروني خاص بها يعد أمراً غير عملياً، ولذلك يلجئون إلى استخدام خدمات مكاتب تقديم الخدمات الالكترونية.

وتمتلك هذه المكاتب أجهزة ونظم كومبيوتر حديثة وكبيرة تستخدمها في تقديم خدمات معالجة بيانات المؤسسات المختلفة المتعاقدة معها. ويوضع عدداً

من أجهزة الاتصال المباشر الالكترونية في مواقع نشاط أعمال المتعاقد لاستخدامها في إدخال بيانات العمليات مباشرة، مثل الرواتب والمبيعات والعملاء والمقبوضات النقدية. ويحتفظ مكتب الخدمات الالكترونية بالبرامج والملفات الرئيسية لبيانات المستخدم، ويقوم بمعالجة بيانات المدخلات وتزويد المستخدم بمخرجات العمليات مطبوعة على ورق.

ويهتم المراجع تحت هذه الظروف بالتحقق من مدى الالتزام وتطبيق أساليب الرقابة المحاسبية السليمة خلال مرحلة معالجة البيانات في أجهزة الكومبيوتر الموجودة بمقر مكتب الخدمات الالكترونية، بجانب اهتمامه كذلك بأساليب الرقابة على المدخلات والمخرجات. وغالباً ما تكون معظم مكاتب الخدمة الالكترونية مستقلة في علاقتها مع عملائها (سواء استقلال الملكية أو العمليات)، وبالرغم من ذلك فإن الاستقلالية لا تعتبر دليلاً كافياً عن سلامة الرقابة المحاسبية على العمليات. وقد يحتاج الأمر من المراجع دراسة وتقييم نظم الرقابة الداخلية الموجودة لدى مكاتب الخدمات الالكترونية، التي تقوم بمعالجة قدراً كبيراً من بيانات عمليات العملاء الهامة.

ويستخدم المراجع في دراسته وتقييمه لأساليب الرقابة الداخلية ـ التي تتبعها مكاتب خدمات الكومبيوتر ـ ونفس الطرق والمعايير التي يستخدمها لفحص النظام الالكتروني لعملائه. وهناك عدة عوامل تحدد نطاق مهام المراجع نحو أساليب الرقابة بمكاتب الخدمات الالكترونية وهي:

١ ـ الأهمية النسبية للبيانات، التي يتم معالجتها بواسطة مكاتب الخدمات في إعداد التقارير المالية.

٢ ـ درجة تعقيد النظام الالكتروني لمعالجة البيانات بمكتب خدمات الكومبيوتر.

٣ ـ درجة اعتماد المراجع على أساليب الرقابة من أجل تخفيض نطاق الاختبارات الأساسية لأرصدة القوائم المالية التي تم إعدادها بواسطة النظام الالكتروني لمكاتب الخدمات.

وعلى ضوء هذه الظروف، يقرر المراجع نطاق دراسته وتقييمه لنظم الرقابة الداخلية التي تتبعها مكاتب الخدمة. وبجانب تقييمه لأساليب الرقابة على

المدخلات والبرامج بمؤسسة العميل، يجب على المراجع كذلك أن يتأكد من النقاط التالية:

١ ـ صحة أساليب الوقاية ضد التوصل إلى بيانات الملفات الرئيسية بطريقة غير شرعية.

٢ ـ سلامة نظام الرموز أو الأرقام السرية المخصصة لمستخدمي النظام للتوصل إلى ملفات البيانات.

٣ ـ سلامة نظام إعادة إنشاء الملفات لحماية البيانات ضد الضياع في مكتب الخدمة.

وقد يكون من الملائم عملياً أن يقوم كل مراجع من مراجعي المؤسسات التي يقوم مكتب الخدمات الالكترونية بمعالجة بياناتها بفحص أساليب الرقابة الداخلية بهذه المكاتب. ولهذا السبب غالباً ما تطلب مكاتب الخدمات الالكترونية من مراجعها القانوني دراسة وتقييم أساليب الرقابة الداخلية بالمكتب وإصدار تقريراً خاصاً بمدى كفاية وفاعلية هذه الأساليب الرقابية. وبناء على هذا التقرير، يقرر المراجع للمؤسسة التي تستخدم خدمات مكاتب الكومبيوتر مدى اعتماده على هذا التقرير.

ملحق: نموذج الاستقصاءات للتطبيقات المحاسبية

الجزء الثاني: استقصاء التطبيقات المحاسبية.	اسم المراجع: ـــــ التاريخ: ـــــ

اسم العميل: ـــــــــــــــ
نوع / قسم / الشركة التابعة: ـــــــــــــــ
الفترة المنتهية في: ـــــــــــــــ

ارشادات عامة:

يجب إكمال هذا الاستقصاء لكل تطبيق محاسبي يتم تنفيذه باستخدام النظم الالكترونية، كما يجب اعداد خطة شاملة لانجاز هذا الفحص المكثف حتى يمكن دراسة كافة التطبيقات المحاسبية خلال السنوات، وحتى يشتمل ملف أوراق المراجعة على وصف حديث لتطبيقات العميل المحاسبية في نظم الكومبيوتر. كما يجب إلقاء النظر على تلك الاستقصاءات الخاصة بالأعوام الماضية والتي لم يجري عليها أي تعديلات خلال العام الجاري للتحقق مما إذا كانت هذه الاستقصاءات تعكس نظم وإجراءات التطبيقات الحديثة، وفيما عدا ذلك يجب إثبات ذلك على الاستقصاء نفسه.

يجب أن تكون الاجابة على الاستفسارات كما يلي:

١ ـ تشير الاجابة «لا» الى مستوى أقل من مستوى الرقابة المطلوب، ويجب توضيح أسباب ضعف مستوى الرقابة. واذا ما كان لمستوى الرقابة المنخفض أثر على آداء مهمة المراجعة، فيجب تعديل برنامج المراجعة. ويوضح «مرشد برنامج المراجعة» المرفق الخطوات اللازم اتباعها في حالة ما تكون الاجابة «لا».

٢ ـ تشير الاجابة «غير ملائم» الى عدم ضرورة العنصر في نظام الرقابة لدى العميل، ويجب توضيح الموقف بملحوظة مختصرة لكل اجابة من هذا النوع.

توجيهات:

افحص قائمة التطبيقات المحاسبية الموضحة في الجزء الأول من هذا الاستقصاء وحدد أي هذه التطبيقات تؤثر على مهام المراجعة وما أهمها أثراً. نفذ الخطوات التالية لكل من التطبيقات التي قررت أهميتها:

١ ـ اطلب من العميل أن يقدم لك خرائط تدفق النظم. واذا لم يكن لدى العميل خرائط تدفق النظم، يجب عليك اعداد الخرائط اللازمة حتى يمكن فحص نظم الرقابة الداخلية. كما يجب استشارة الشريك أو المدير المسئول عن مهمة المراجعة قبل الابتداء في اعداد خرائط التدفق، ذلك نظراً لأنها تستغرق وقتاً طويلاً. وان عدم وجود خرائط التدفق يعتبر موطن ضعف ويجب الاشارة الى هذه الحقيقة في خطابنا الموجه للادارة بخصوص نظام الرقابة الداخلية.

٢ - اكمل استقصاء التطبيقات المحاسبية.

٣ - افحص كل من خرائط التدفق والاستقصاء وتحقق من دقتهم من خلال مقارنتهم مع الوثائق والمخرجات وأي مستندات أخرى يمكن استخدامها للتأكد من تطبيق أساليب الرقابة كما هي مصممة في النظام. لا يجب أن تكون هذه الفحوص مكثفة نظراً لأنها تهدف فقط الى التحقق من سلامة النظام.

٤ - احصل على تقرير الرقابة الخاصة بفترة اختبارية ما. افحص هذه التقارير للتأكد من تطبيق والالتزام بأساليب الرقابة المختلفة التي يحتويها نظام الرقابة الداخلية.

٥ - افحص أساليب الرقابة على اجراءات تصحيح الأخطاء خاصة تلك التي تخص سجلات الملفات الرئيسية.

٦ - حلل الاجابات التي حصلت عليها بالاستقصاء:

أ - قيم آثار مواطن الضعف المختلفة في الأساليب الرقابية، واعد كشفاً بملاحظاتك واقتراحاتك لتطوير النظام. يجب، بقدر الامكان، شرح العواقب التي تتوقع حدوثها نتيجة لكل موطن من مواطن الضعف.

ب - ناقش استنتاجاتك من دراسة النظام مع المدير المسئول عن مهمة المراجعة.

جـ - أعد التعليقات التي ستذكر في الخطاب الموجه الى العميل بخصوص نظام الرقابة الداخلية.

الجزء الثاني: استقصاء التطبيقات المحاسبية.	اسم المراجع: ـــــ التاريخ: ـــــ

اسم العميل: ـــــــــــــــــــ
فرع / قسم / شركة تابعة: ـــــــــــــــــــ
الفترة المنتهية في: ـــــــــــــــــــ

بعد الانتهاء من فحص تطبيق معين، يجب إرفاق المستندات التالية ضمن أوراق المراجعة لتوضيح نظام الرقابة الداخلية وعرض لخطوات فحص النظام:

١ - خرائط تدفق النظام.
٢ - وصف لمكونات النظام مرفق به صور لنماذج المدخلات والمخرجات.
٣ - وصف موجز لملف الاجراءات الرقابية.
٤ - تعليق على اجراءات اختبار النظام للتحقق من ملاءمته واستخدامه.
٥ - ملاحظات تخص مواطن الضعف في النظام، اذا وجدت.

ملحوظة:

حدد أي قصور أو عجز في مسارات المراجعة واقترح الوسائل اللازمة لعلاج الموقف مثل طباعة كشف ما للملفات المستخدمة، أو استخدام برنامج كومبيوتر خاص لأداء بعض مهام المراجعة، أو اتباع اجراءات مراجعة مختلفة... الخ.
ناقش اقتراحاتك مع المدير المسئول عن مهمة المراجعة.

الجزء الثاني: استقصاء التطبيقات المحاسبية	اسم المراجع: ——— التاريخ: ———
اسم العميل: ——————— فرع / قسم / شركة تابعة: ——————— الفترة المنتهية في: ———————	

تستخدم خطوات المراجعة التالية كدليل عند مواجهة اجابات «لا» على أسئلة نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية. وتتعلق خطوات المراجعة هذه ببعض الأسئلة الهامة فقط وتستخدم كدليل عند اعداد برنامج مراجعة عملية محددة. يمكن اتباع اجراءات أخرى اضافية إذا ما لزم الأمر لذلك. أما عندما تكون الاجابة «نعم» ضع «غير ملائم» مقابل السؤال في عمود «الملاحظات».

الرقابة على المدخلات:

السؤال الأول: يحتمل ضياع مستندات العمليات قبل ادخالها في النظام لمعالجة بياناتها. اعمل اختبار شامل للسجلات الجارية والسابقة للتأكد من ادخال بيانات كافة المستندات الأصلية. حدد أول مستند أصلي يترتب عنه ادخال العمليات في النظام وتتبع مجموعة اختبارية للتحقق من تسجيلها بالملفات.

السؤال الثاني: يحتمل حدوث خطأ عن ادخال العمليات بالنظام. اتبع نفس الخطوات الواردة في السؤال الأول للتأكد من سلامة البيانات المسجلة على الملفات طبقاً لما ورد في المستند الأصلي.

السؤال الثالث: يحتمل ضياع البيانات خلال مرحلة تحويلها. احصل على كشف مطبوع بالبيانات الأصلية ونفس البيانات بعد تحويلها (هذا بالنسبة لبيانات عمليات جارية). تحقق من سلامة تحويل البيانات على أساس اختباري. يمكن تحقيق ذلك من خلال تتبع بنود البيانات من ملف إلى آخر والعكس.

السؤال الرابع: كما في السؤال الأول يحتمل ضياع مستندات العملية. وعلى أساس اختباري، اتصل مباشرة بالجهات التي نفذت العملية المفقود مستنداتها واحصل منها على صورة من البيانات السابق لهم تقديمها للنظام. تتبع هذه المدخلات في الملفات.

السؤال الخامس: احصل على عدة أنواع من الأخطاء وتتبع كل منهم حتى مرحلة المعالجة.

الرقابة على البرامج ومعالجة البيانات:

السؤال الثاني: يحتمل ادخال بيانات بالخطأ أو بيانات وهمية. احصل، على أساس اختباري، على كشف بمدخلات البيانات واعمل يدوياً الاختبارات الموضحة بالاستقصاء.

الرقابة على المخرجات:

السؤال الثاني والثالث: يحتمل عدم التحقق من صحة المجاميع الرقابية. افحص وطابق المجاميع الرقابية على أساس اختباري.

السؤال الرابع والخامس: يحتمل حدوث خطأ في ادخال تصحيح الأخطاء. افحص، على أساس اختباري، كشوف الأخطاء وتتبع تصحيحها في الملفات.

الرقابة على الملفات:

السؤال الرابع: يحتمل وصول الأخطاء إلى الملفات الرئيسية. احصل، على أساس اختباري، على كشف بيانات الملفات الرئيسية وتتبع بعض بنوده حتى مستنداته الأصلية.

الجزء الثاني: استقصاء التطبيقات المحاسبية	اسم المراجع : ــــــ التاريخ : ــــــ

اسم العميل : ــــــــــــــــــــ
فرع / قسم / الشركة التابعة : ــــــــــــ
الفترة المنتهية في : ــــــــــــــ

الأسئلة	نعم	لا	الملاحظات(*)
التوثيق : تتضمن الوثائق أوراق المراجعة والمستندات التي تصف النظام والاجراءات المتبعة في معالجة البيانات. وتعتبر الوثائق وسيلة لتوضيح العناصر الأساسية لنظام معالجة البيانات والتسلسل المنطقي لبرامج الكومبيوتر. ويعتبر اعداد وثائق كافية مهمة ضرورية من مراحل اعداد نظم المعلومات الالكترونية. وعدم وجود تلك الوثائق يعتبر موطن ضعف جوهري في ادارة نظم الكومبيوتر. هل توجد وثائق كافية تؤيد برامج الكومبيوتر؟ يجب أن تحتوي الوثائق على التالي (كحد أدنى) : ١ ـ تعريف بالمشكلة. ٢ ـ خريطة تدفق النظام. ٣ ـ رموز العمليات. ٤ ـ نموذج يوضح شكل السجل ومحتوياته. ٥ ـ تعليمات تشغيل الأجهزة. ٦ ـ خريطة تدفق البرامج. ٧ ـ محتويات البرامج. ٨ ـ كشف اعتماد البرامج والتعديلات. ٩ ـ وصف المدخلات والمخرجات.			

(*) يجب عندما تكون الاجابة على السؤال «لا» أن يشتمل عمود الملاحظات على كل من التالي :

(١) الاشارة الى أي من خطوات برنامج المراجعة التي تعترف بنقط ضعف النظام، أو مذكرة ملف المراجعة الدائم الخاصة بالاجراءات المحاسبية والتي توضح الظروف السائدة أو عدم أهمية العنصر موضع السؤال.

(٢) توضيح ما إذا كان يجب أن يذكر العنصر موضع السؤال في الخطاب الموجه إلى العميل بشأن نظام الرقابة الداخلية.

الجزء الثاني: استقصاء التطبيقات المحاسبية.	اسم المراجع: ـــــ التاريخ: ـــــ

اسم العميل: ـــــــــــــــ
فرع / قسم / الشركة التابعة: ـــــــــــــــ
الفترة المنتهية في: ـــــــــــــــ

الأسئلة	نعم	لا	الملاحظات(*)
الرقابة على المدخلات: توضع أساليب الرقابة على المدخلات بهدف التحقق من شرعية محتويات المستندات الأصلية ومن صحة تحويل هذه البيانات الى لغة الآلة. وغالباً ما لا توضع هذه الأساليب الرقابية لاكتشاف كافة الأخطاء المحتمل حدوثها نظراً لارتفاع التكلفة أو عدم امكانية تحقيق هذا الهدف. ولذلك السبب يجب التوفيق بين تكلفة الجهد المبذول في اكتشاف الأخطاء وعواقب عدم اكتشافها. ويجب مراعاة ذلك عند تقييم أساليب الرقابة على المدخلات. كما يجب اتباع الحكم الشخصي في تحديد البيانات الجوهرية التي يلزم التحقق من صحتها. ويمكن كذلك استخدام الأسئلة التالية لتقييم اجراءات الرقابة على تحويل البيانات في الملفات الرئيسية. ١ ـ هل توجد إجراءات كافية للتحقق من ادخال كافة بيانات العمليات المتسلمة لمعالجتها؟ (يجب أن يوجد هناك إجراءات منظمة للتأكد من رد كافة الدفعات التي دخلت غرفة الكومبيوتر لمعالجتها أو تحويلها) ـ تتحقق وسائل الرقابة إذا كانت الاجابة «نعم» عن كل من الأسئلة التالية: أ ـ هل توجد مجاميع رقابية للمستندات الأصلية قبل استلامها بغرض تثقيب أو معالجة بياناتها؟			

(*) يجب عندما تكون الاجابة على السؤال «لا» أن يشتمل عمود الملاحظات على كل من التالي:

(١) الاشارة الى أي من خطوات برنامج المراجعة التي تعترف بنقط ضعف النظام، أو مذكرة ملف المراجعة الدائم الخاصة بالاجراءات المحاسبية والتي توضح الظروف السائدة أو عدم أهمية العنصر موضع السؤال.

(٢) توضيح ما اذا كان يجب أن يذكر العنصر موضع السؤال في الخطاب الموجه الى العميل بشأن نظام الرقابة الداخلية.

الجزء الثاني: استقصاء التطبيقات المحاسبية. اسم العميل: ــــــــــــ فرع / قسم / الشركة التابعة: ــــــــــــ الفترة المنتهية في: ــــــــــــ	اسم المراجع: ــــــــ التاريخ: ــــــــ		
الأسئلة	**نعم**	**لا**	**الملاحظات(*)**
ب ـ هل توجد وسائل رقابة على المجاميع الرقابية بجانب تلك الموجودة في غرفة الكومبيوتر (مثل أرقام المستندات المسلسلة) بغرض التحقق من استلام كافة المستندات؟ جـ ـ هلا يوجد وسائل رقابة أخرى إذا لم يتبع أسلوب الرقابة بالمجاميع الرقابية؟ ما هي؟ (فلنفترض في حالة الرواتب مثلاً يتم مطابقة بطاقات الوقت مع بطاقات أوامر الانتاج عند تحديث الملف الرئيسي للأجور). ٢ ـ هل توجد اجراءات كافية للتحقق من صحة تسجيل المدخلات على البطاقات المثقبة أو الأشرطة أو الاسطوانات الممغنطة؟ تتحقق وسائل الرقابة اذا كانت الاجابة «نعم» عن واحد من الأسئلة التالية: أ ـ هل تنقح محتويات حقول البيانات الهامة باستخدام آلات؟ ب ـ اذا ما كان يتم تنقيح عدد قليل من البيانات الهامة، هل هناك أساليب أخرى للتأكد من صحة ادخال البيانات؟ فيما يلي أساليب بديلة لتدقيق البيانات: ١ ـ مقاطع الاختبار. ٢ ـ المجاميع الرقابية. ٣ ـ المجاميع الرقمية. ٤ ـ التنقيح للتأكد من معقولية البيانات.			

(*) يجب عندما تكون الاجابة على السؤال «لا» أن يشتمل عمود الملاحظات على كل من التالي:

(١) الاشارة الى أي من خطوات برنامج المراجعة التي تعترف بنقط ضعف النظام، أو مذكرة ملف المراجعة الدائم الخاصة بالاجراءات المحاسبية والتي توضح الظروف السائدة أو عدم أهمية العنصر موضع السؤال.

(٢) توضيح ما اذا كان يجب أن يذكر العنصر موضع السؤال في الخطاب الموجه الى العميل بشأن نظام الرقابة الداخلية.

اسم المراجع : ـــــــ التاريخ : ـــــــ			الجزء الثاني : استقصاء التطبيقات المحاسبية . اسم العميل : ـــــــــــــ فرع / قسم / الشركة التابعة : ـــــــــــــ الفترة المنتهية في : ـــــــــــــ
الملاحظات(*)	**لا**	**نعم**	**الأسئلة**
			٣ ـ هل هناك أساليب للتحقق من صحة نقل البيانات من وسيلة تخزين الى أخرى (من بطاقات الى أشرطة ممغنطة مثلاً)، قبل ادخالها لمعالجتها؟ فيما يلي أساليب التحقق من صحة نقل البيانات : ١ ـ عد سجلات الملفات . ٢ ـ المجاميع الرقمية . ٣ ـ المجاميع الرقابية .
			٤ ـ هل توجد أساليب رقابة على ارسال البيانات من موضع جغرافي لآخر للتحقق من عدم ضياع بعضها؟ فيما يلي أساليب التحقق من صحة ارسال البيانات . ١ ـ عدد عناصر البيانات . ٢ ـ عدد مقاطع كل حقل من حقول البيانات . ٣ ـ تكرار ارسال البيانات في أوقات مختلفة .
			٥ ـ هل تخضع خطوات تصحيح الأخطاء وإعادة إدخال البيانات المصححة لنفس أساليب الرقابة المتبعة في ادخال البيانات الأصلية؟ (يشير عدم وجود أساليب رقابة فعالة على تصحيح الأخطاء إلى ضعف جوهري في نظام الرقابة الداخلية) .
			٦ ـ هل يحتفظ بالمستندات الأصلية لفترة كافية حتى يمكن خلالها الربط بين المستند ومخرجات .

(*) يجب عندما تكون الاجابة على السؤال «لا» أن يشتمل عمود الملاحظات على كل من التالي :

(١) الاشارة الى أي من خطوات برنامج المراجعة التي تعترف بنقط ضعف النظام ، أو مذكرة ملف المراجعة الدائم الخاصة بالاجراءات المحاسبية والتي توضح الظروف السائدة أو عدم أهمية العنصر موضع السؤال .

(٢) توضيح ما اذا كان يجب أن يذكر العنصر موضع السؤال في الخطاب الموجه إلى العميل بشأن نظام الرقابة الداخلية .

الجزء الثاني: استقصاء التطبيقات المحاسبية.	اسم المراجع: ــــــ التاريخ: ــــــ
اسم العميل: ــــــــــــــــــ فرع / قسم / الشركة التابعة: ــــــــــــ الفترة المنتهية في: ــــــــــــ	

الأسئلة	نعم	لا	الملاحظات(*)
البيانات؟ (قد يستحيل اعادة إنشاء ملفات الكومبيوتر اذا أصابها أي تلف بدون توفر المستندات الأصلية).			
أساليب الرقابة على البرامج ومعالجة البيانات:			
يجب اعداد البرامج بحيث يمكن الاستفادة من قدرات الكومبيوتر في عمل الاختبارات المنطقية. وقد يفشل معد البرامج في استخدام هذه الاختبارات عند اعداد البرامج لعدم إلمامه بطبيعة البيانات تحت المعالجة. ونظراً لخلفيته بطبعية ونوعية البيانات، يستطيع المراجع أن يكتشف مواضع ضعف البرامج في استخدام هذه الاختبارات المنطقية اللازمة للرقابة على عمليات معالجة البيانات.			
١ ـ هل توجد أساليب رقابية للتحقق من معالجة كافة العمليات المتسلمة؟ (يجب أن تكون الاجابة «نعم» على واحد من الأسئلة التالة).			
أ ـ هل يتم حساب مجموع رقابي بواسطة الكومبيوتر عقب الانتهاء من معالجة البيانات؟ وهل يتم مطابقة هذا المجموع مع المجموع الرقابي السابق حسابه قبل ادخال البيانات؟ (يفضل أن تتم المقارنة بواسطة الكومبيوتر بدلاً من مقارنتهم يدوياً).			

(*) يجب عندما تكون الاجابة على السؤال «لا» أن يشتمل عمود الملاحظات على كل من التالي:

(١) الاشارة الى أي من خطوات برنامج المراجعة التي تعترف بنقط ضعف النظام، أو مذكرة ملف المراجعة الدائم الخاصة بالاجراءات المحاسبية والتي توضح الظروف السائدة أو عدم أهمية العنصر موضع السؤال.

(٢) توضيح ما اذا كان يجب أن يذكر العنصر موضع السؤال في الخطاب الموجه الى العميل بشأن نظام الرقابة الداخلية.

الجزء الثاني: استقصاء التطبيقات المحاسبية.	اسم المراجع: ـــــ التاريخ: ـــــ		
اسم العميل: ـــــــــــــــــ فرع / قسم / الشركة التابعة: ـــــــــــ الفترة المنتهية في: ـــــــــــ			
الأسئلة	**نعم**	**لا**	**الملاحظات (*)**
ب ـ هل توجد وسائل أخرى للتحقق من معالجة البيانات اذا لم يطبق العميل أسلوب المجاميع الرقابية؟ (مثل استخدام الكومبيوتر لاختبار صحة تسلسل أرقام المستندات لاكتشاف المستندات المفقودة).			
٢ ـ هل تستخدم قدرات الكومبيوتر المنطقية في اختبار صحة بيانات بعض الحقول الهامة؟ تحتوي هذه الاختبارات على:			
أ ـ اختبار رموز تعريف العمليات أو أرقام الحسابات مع الملف الرئيسي أو كشف الرموز وأرقام الحسابات.			
ب ـ استخدام مقاطع الاختبار.			
جـ ـ اختبارات النطاق.			
د ـ اختبار الحروف الأبجدية والأرقام العددية في مقاطع حقول البيانات.			
هـ ـ اختبار شمولية حقل البيانات.			
و ـ اختبار صحة قيمة رصيد الحساب.			
ل ـ اختبار عدم ضياع عناصر البيانات.			
٣ ـ هل تستخدم اختبارات التتابع للتأكد من صحة تصنيف كل من:			
أ ـ العمليات التي سبق تصنيفها قبل ادخالها في الكومبيوتر (اختبار التتابع على المدخلات)؟.			

(*) يجب عندما تكون الاجابة على السؤال «لا» أن يشتمل عمود الملاحظات على كل من التالي:

(١) الاشارة الى أي من خطوات برنامج المراجعة التي تعترف بنقط ضعف النظام، أو مذكرة ملف المراجعة الدائم الخاصة بالاجراءات المحاسبية والتي توضح الظروف السائدة أو عدم أهمية العنصر موضع السؤال.

(٢) توضيح ما اذا كان يجب أن يذكر العنصر موضع السؤال في الخطاب الموجه الى العميل بشأن نظام الرقابة الداخلية.

الجزء الثاني: استقصاء التطبيقات المحاسبية.			اسم المراجع: ـــــ التاريخ: ـــــ
اسم العميل: ـــــــــــ فرع / قسم / الشركة التابعة: ـــــــــــ الفترة المنتهية في: ـــــــــــ			
الأسئلة	**نعم**	**لا**	**الملاحظات(*)**
ب ـ الملفات المتابعة (اختبار التتابع الموجود في برامج معالجة البيانات والذي يكتشف عدم التتابع خلال تحديث الملفات أو معالجة بياناتها)؟ ٤ ـ هل تختبر بطاقات التعريف الأمامية والخلفية المسجلة على شريط أو اسطوانة ملفات البيانات بواسطة البرنامج؟ ومن أمثلة هذه الاختبارات: أ ـ المدخلات ـ صحة رقم تعريف الملف. ـ صحة تاريخ الملف. ـ اختبار عد السجلات. ـ اختبارات المجاميع الرقابية والرقمية. ب ـ المخرجات ـ صحة فترة صلاحية الملفات. ٥ ـ اذا كان استخدام برنامج واحد في معالجة البيانات يستغرق أكثر من ٣٠ دقيقة من وقت الوحدة المركزية، هل هناك اجراءات جيدة لاعادة تشغيل البرنامج إذا ما حدثت أي اضطرابات خلال عمليات معالجة البيانات؟.			

(*) يجب عندما تكون الاجابة على السؤال «لا» أن يشتمل عمود الملاحظات على كل من التالي:

(١) الاشارة الى أي من خطوات برنامج المراجعة التي تعترف بنقط ضعف النظام، أو مذكرة ملف المراجعة الدائم الخاصة بالاجراءات المحاسبية والتي توضح الظروف السائدة أو عدم أهمية العنصر موضع السؤال.

(٢) توضيح ما اذا كان يجب أن يذكر العنصر موضع السؤال في الخطاب الموجه الى العميل بشأن نظام الرقابة الداخلية.

الجزء الثاني: استقصاء التطبيقات المحاسبية. اسم العميل: ———— فرع / قسم / الشركة التابعة: ———— الفترة المنتهية في: ————			اسم المراجع: ——— التاريخ: ———
الأسئلة	**نعم**	**لا**	**الملاحظات(*)**
الرقابة على المخرجات تهدف الرقابة على المخرجات التأكد من أنه ينتج عن أساليب الرقابة على كل من المدخلات ومعالجة البيانات مخرجات صحيحة. ويجب أن تتضمن عمليات معالجة البيانات الجيدة أساليب الرقابة التالية: ١ ـ هل تسجل بطاقات تعريف الملف الأمامية والخلفية على الشريط أو الاسطوانة الممغنطة لملف المخرجات؟ تتمثل بطاقة التعريف الأمامية في سجل التعرف على الملف الموجود في بدايته والذي غالباً ما يحتوي على: أ ـ رقم تعريف الملف. ب ـ تاريخ انشاء الملف. جـ ـ رقم مسلسل الملف (في حالة وجود أكثر من شريط أو اسطوانة واحدة لنفس الملف). د ـ تاريخ انتهاء صلاحية الملف. تتمثل بطاقة التعريف الخلفية في سجل رقابي موجود في نهاية كل ملف والذي غالباً يحتوي على: أ ـ عدد السجلات على الملف. ب ـ المجموع الرقمي لأحد أو عدد من حقول البيانات. جـ ـ رمز يشير الى نهاية الملف أو الشريط أو الاسطوانة.			

(*) يجب عندما تكون الاجابة على السؤال «لا» أن يشتمل عمود الملاحظات على كل من التالي:

(١) الاشارة الى أي من خطوات برنامج المراجعة التي تعترف بنقط ضعف النظام، أو مذكرة ملف المراجعة الدائم الخاصة بالاجراءات المحاسبية والتي توضح الظروف السائدة أو عدم أهمية العنصر موضع السؤال.

(٢) توضيح ما إذا كان يجب أن يذكر العنصر موضع السؤال في الخطاب الموجه الى العميل بشأن نظام الرقابة الداخلية.

الجزء الثاني: استقصاء التطبيقات المحاسبية.	اسم المراجع: ——— التاريخ: ———		
اسم العميل: ——— فرع / قسم / الشركة التابعة: ——— الفترة المنتهية في: ———			
الأسئلة	**نعم**	**لا**	**الملاحظات(*)**
٢ ـ هل تطابق كل المجاميع الرقابية المستخرجة من عمليات معالجة البيانات تلك المجاميع السابق حسابها قبل ادخال البيانات (مطابقة المجموع الرقابي للمدخلات والذي كان مسجلاً على الملف قبل تحديثه مع مجموع رقابي المخرجات)؟			
٣ ـ هل يتم مطابقة المجاميع الرقابية بواسطة شخص أو أشخاص مستقلين عن كل من مستخدم نظام المعلومات وقسم معالجة البيانات؟			
٤ ـ بالنسبة لتصحيح الأخطاء وتسويتها بالملف الرئيسي:			
أ ـ هل يتم اعدادها بواسطة مستخدم نظم الكومبيوتر؟			
ب ـ هل يتم فحصها واعتمادها بواسطة مسئول خارج قسم معالجة البيانات؟			
٥ ـ هل يوجد اجراءات سليمة للتأكد من صحة معالجة تصحيح الأخطاء المصرح بها في الوقت الملائم، وأنه ينتج عند تصحيح الأخطاء ملف يطابق المجاميع الرقابية.			
الرقابة على الملفات:			
تعتبر أساليب الرقابة على الملفات ذات أهمية عالية لحمايتها ضد مخاطر التلف أو سوء الاستخدام.			

(*) يجب عندما تكون الاجابة على السؤال «لا» أن يشتمل عمود الملاحظات على كل من التالي:

(١) الاشارة الى أي من خطوات برنامج المراجعة التي تعترف بنقط ضعف النظام، أو مذكرة ملف المراجعة الدائم الخاصة بالاجراءات المحاسبية والتي توضح الظروف السائدة أو عدم أهمية العنصر موضع السؤال.

(٢) توضيح ما اذا كان يجب أن يذكر العنصر موضع السؤال في الخطاب الموجه الى العميل بشأن نظام الرقابة الداخلية.

الجزء الثاني: استقصاء التطبيقات المحاسبية. اسم العميل: ______ فرع / قسم / الشركة التابعة: ______ الفترة المنتهية في: ______			اسم المراجع: ______ التاريخ: ______
الأسئلة	**نعم**	**لا**	**الملاحظات(*)**
١ - هل توجد مجاميع رقابية لكافة الملفات؟ وهل يتم التحقق من صحتها مع كل عملية تحديث للملف؟			
٢ - هل توجد إجراءات احتياطية لاعادة إنشاء ملفات البيانات لحمايتها ضد الضياع؟ وفيما يلي الاجراءات الاحتياطية الملائمة لكل نوع من أنواع الملفات: أ - البطاقات المثقبة - هناك احتمال ضياع أو حدوث تلف لواحد أو أكثر من بطاقات البيانات المثقبة، ويمكن في هذه الحالة استبدال البطاقة التالفة ببطاقة أخرى. وحتى يمكن تثقيب بطاقة جديدة يجب التأكد من الاحتفاظ بالمستندات الأصلية لفترة ملائمة حتى يتم معالجة البيانات. ب - أشرطة الملفات: هل يستخدم أسلوب رقابة الأجيال الثلاثة؟ جـ - اسطوانات الملفات وملفات التخزين الكبيرة: فيما يلي بعض طرق حماية هذا النوع من الملفات: ١ - هل تفرغ دورياً محتويات اسطوانات الملفات على شريط ممغنط؟ وهل يحتفظ بسجلات العمليات التي حدثت خلال الفترة ما بين دورات تفريغ محتويات الاسطوانة لاستخدامها في اعادة انشاء الملف. ٢ - هل يستخدم اجراء الأجيال الثلاثة لحماية بيانات الاسطوانات الممغنطة.			

(*) يجب عندما تكون الاجابة على السؤال «لا» أن يشتمل عمود الملاحظات على كل من التالي:

(١) الاشارة الى أي من خطوات برنامج المراجعة التي تعترف بنقط ضعف النظام، أو مذكرة ملف المراجعة الدائم الخاصة بالاجراءات المحاسبية والتي توضح الظروف السائدة أو عدم أهمية العنصر موضع السؤال.

(٢) توضيح ما اذا كان يجب أن يذكر العنصر موضع السؤال في الخطاب الموجه الى العميل بشأن نظام الرقابة الداخلية.

الجزء الثاني: استقصاء التطبيقات المحاسبية:	اسم المراجع: ـــــــ التاريخ: ـــــــ

اسم العميل: ـــــــــــــــــــــــــــ
فرع / قسم / الشركة التابعة: ــــــــــــــــــ
الفترة المنتهية في: ـــــــــــــــــــــــ

الأسئلة	نعم	لا	الملاحظات(*)
٣ ـ هل تفرغ محتويات الملف دورياً على البطاقات أو مطبوعة على ورق الكومبيوتر؟ وهل يحتفظ بسجلات العمليات التي حدثت خلال الفترة ما بين دورات تفريغ محتويات الاسطوانات لاستخدامها في إعادة إنشاء الملف؟			
٤ ـ هل هناك صورتين من الملف يحتفظ بواحد منها حتى الانتهاء من تحديث والتحقق من صحة الآخر، وبعدها يتم التخلص من الصورة الأولى؟			
٣ ـ هل تخضع كافة الملفات لأساليب الرقابة الوقائية ضد الحرائق والتلف؟ وتكون الاجابة على هذا الاستفسار «نعم» اذا توفرت الاجراءات التالية:			
أ ـ الاحتفاظ بكافة الملفات الأصلية وصورها الاحتياطية والبرامج في أماكن مؤمنة ضد الحرائق وارتفاع درجة الحرارة والرطوبة.			
ب ـ اعادة انتاج ملفات البيانات الهامة دورياً والاحتفاظ بصور هذه الملفات في مواقع خارج مواقع الملفات الأصلية. كما يجب اتباع إجراء بديل إذا لم يستخدم هذا الاجراء.			
٤ ـ هل يتم دورياً طباعة محتويات الملفات الرئيسية وعد سجلاتها ومطابقة البيانات يدوياً.			

(*) يجب عندما تكون الاجابة على السؤال «لا» أن يشتمل عمود الملاحظات على كل من التالي:

(١) الاشارة إلى أي من خطوات برنامج المراجعة التي تعترف بنقط ضعف النظام، أو مذكرة ملف المراجعة الدائم الخاصة بالاجراءات المحاسبية والتي توضح الظروف السائدة أو عدم أهمية العنصر موضع السؤال.

(٢) توضيح ما اذا كان يجب أن يذكر العنصر موضع السؤال في الخطاب الموجه إلى العميل بشأن نظام الرقابة الداخلية.

أسئلة وحالات ومشاكل

أولاً: الأسئلة

١ ـ ما مشاكل الرقابة الداخلية التي يجب التعرف عليها عند مراجعة السجلات المحاسبية للكومبيوتر؟.

٢ ـ كان المراجع فيما مضى يعتمد ـ عند التعبير عن رأيه في القوائم المالية ـ على فحص المستندات المدعمة للبنود المختلفة بأرصدة الحسابات للتحقق منها. كيف يؤثر استخدام الملفات المحاسبية الالكترونية على هذا الفحص المستندي؟.

٣ ـ لماذا يهتم المراجع بدراسة الخريطة التنظيمية لمركز الكومبيوتر؟.

٤ ـ عرف المقصود بالمصطلحات التالية:

(١) برامج الكومبيوتر الجاهزة	Computer Software
(٢) وسائل الادخال	Input media
(٣) وحدة التشغيل المركزية	Centeral processing unit
(٤) وسائل المخرجات	Output devices
(٥) محلل النظم	System analyst
(٦) معد البرامج	Programmer
(٧) مشغل الكومبيوتر	Computer Operator
(٨) الرقابة على الأجهزة	Hardware controls
(٩) اختبارات مضاهاة الزوجية والفردية	Parity check
(١٠) مراجعة صحة الترميز	Validity check
(١١) اختبارات الشمولية	Completeness check

(١٢) اختبار العمليات المنطقية	Logic test
(١٣) اختبارات النطاق	Limit test
(١٤) اختبارات تقاطع الحقول	Self — Checking digits
(١٥) معالجة البيانات على دفعات	Batch Processing
(١٦) بطاقة التعريف المسجلة بلغة الآلة	Machine — readable Labels
(١٧) اختبار المعقولية	Validity and reasonableness test

٥ ـ ما المقصود بعبارة «الجرائم بواسطة الكومبيوتر»؟ اشرح.

٦ ـ هل يمكنك التمييز بين «الرقابة العامـة»، و «الرقـابة عـلى التطبيقـات» لنظم المعلومات المحاسبية الالكترونية؟.

٧ ـ ما وظائف مركز الكومبيوتـر والتي يجب الفصل بينهـا، لتحقيق رقابـة داخلية مناسبة في عمليات المعالجة الالكترونية للبيانات؟.

٨ ـ ما أساليب الرقابة على أجهزة ومعدات الكومبيوتر؟.

٩ ـ كيف يؤدي أسلوب الأجيال الثلاثة الى حماية الملفات الالكترونية من الضياع والتلف؟.

١٠ ـ عرف وصف باختصار كل من: الرقابة على المدخلات؟ الرقابة على معالجة البيانات؟ الرقابة على المخرجات؟.

١١ ـ ما الفرق بين الرقابة الوقائية والرقابة التحذيرية؟.

١٢ ـ ناقش أربعة أساليب للرقابة الوقائية على المدخلات.

١٣ ـ ما نوعي الرقابة الوقائية الخاصة بعمليات معالجة البيانات؟.

١٤ ـ كيف تستخدم أساليب رقابة الـدفعات Batch Controls كـوسيلة للرقابـة التحذيرية؟.

١٥ ـ كيف تسـاهم بطاقـة التعريف الالكـترونية Machine readable labels في رقابة المدخلات وعمليات معالجة البيانات؟.

١٦ ـ ما الرقابة العلاجية؟.

١٧ ـ ما مسئولية المراجع نحو مراجعة نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية في ظل المعيار الأول من المعايير العامة للمراجعة المتعارف عليها (GAAS).

١٨ ـ ما الاستنتاجات المحتملة للمراجع والناتجة عن تقييمه المبدئي لأساليب الرقابة الداخلية لنظم المحاسبة الالكترونية؟.

١٩ ـ ما مشاكل الرقابة الداخلية في تطبيقات نظام الاتصال المباشر الفوري online realtime ؟.

٢٠ ـ ما الاعتبارات الخاصة المرتبطة بمراجعة البيانات في ظل نظام المشاركة الزمنية للوقت؟.

ثانياً: الحالات

(١) فيما يلي نظام الفواتير وحسابات المدينين لشركة السعيد للأدوية:

أ ـ يتسلم القسم المختص أمر الشراء المقدم من العميل لاعداد أمر البيع (سبق ترقيم أوامر البيع بتسلسل) الذي يحتوي على اسم العميل وعنوانه ورقم حسابه، وكمية مبيعات كل نوع من أنواع البضائع، ثم يرفق به أمر الشراء.

ب ـ يرسل أمر البيع الى قسم الائتمان لاعتماده، حيث تقدر القيمة التقريبية لفواتير هؤلاء العملاء بحيث لا يتجاوز الائتمان الممنوح لهم حداً معيناً. وعلى ضوء تقييمه لمركز العميل الائتماني يقوم المختص بهذا القسم بالتأشير على أمر البيع بما يفيد موافقته.

جـ ـ يرسل أمر البيع الى قسم الفواتير لاعداد الفاتورة وحساب اجمالي قيمتها باستخدام «آلة اعداد الفواتير». ويحدد كاتب الفواتير أسعار الوحدة لكل العناصر من واقع قائمة الأسعار.

وتستخرج آلة اعداد الفواتير يومياً مجاميع رقابية لكل من أرقام الفواتير وقيمتها والتي تسجل في دفتر خاص لاستخدامها كمجموع رقابي لدفعات العمليات بهدف التحقق من صحة مدخلات الكومبيوتر.

ويتكون نموذج الفاتورة (سبق ترقيم نماذج الفواتير بتسلسل) من أربعة نسخ كربونية كالتالي:

(١) نسخة العميل.

(٢) نسخة قسم المبيعات.

(٣) نسخة الملف، للحفظ في قسم إصدار الفواتير.

(٤) نسخة قسم الشحن، والتي تعد بمثابة اذن شحن. وذلك فضلاً عن إعداد قسيمة الشحن أيضاً بصورة كربونية في خطوة فرعية لاعداد الفواتير.

د ـ ترسل نسخة الفاتورة الخاصة بقسم الشحن وكذلك قسائم الشحن إلى قسم الشحن. وبعد شحن البضائع ترد نسخة قسيمة الشحن إلى قسم الفواتير، ويحتفظ قسم الشحن بنسخته من الفاتورة في ملف خاص.

هـ ـ يرسل قسم الفواتير إلى العميل ـ بالبريد ـ نسخة فاتورة العميل مرفقاً بها نسخة قسيمة الشحن، كما يرفق القسم نسخة أخرى من قسيمة الشحن وأمر البيع بنسخة الفاتورة للحفظ في ملف خاص طبقاً لتسلسل أرقام الفواتير.

و ـ يتم تثقيب بطاقات بالفواتير خلال عملية إعدادها، حيث أن آلة تثقيب البطاقات على اتصال مباشر بآلة إعداد الفواتير. وتستخدم هذه البطاقات في إدخال بيانات الفواتير في الكومبيوتر على دفعات يومية. ويحتفظ بهذه البطاقات لفترة عامين بعد إدخال بياناتها..

المطلوب:

ما إجراءات المراجعة اللازمة لفحص عينة من:

أ ـ الفواتير ومستنداتها الأصلية.

ب ـ البطاقات المثقبة.

(يجب أن تقتصر الاجراءات المذكورة على تلك التي تهدف إلى التحقق من صحة إدخال البيانات في الكومبيوتر).

(٢) افترض أنك كلفت ـ ولأول مرة ـ بفحص القوائم المالية لإحدى مؤسسات

الادخار والأقراض للسنة المنتهية في آخر ذي الحجة. وقد سبق أن أصدر المراجع السابق رأياً غير متحفظ عن قوائم العام الماضي.

وقد أنشأت المؤسسة نظاماً للكومبيوتر على أساس الاتصال المباشر، والفوري (Online, Realtime)، حيث يوجد لكل صراف (Teller) بالمكتب الرئيسي وكذلك المكاتب الفرعية السبعة أجهزة اتصال فرعية لإدخال واستخراج البيانات من الكومبيوتر الموجود بمقر المؤسسة الرئيسي. ويتم تحديث سجلات العملاء فوراً أثناء تنفيذ العمليات (إيداع أو سحب مدخرات، أو الحصول على قروض أو سداد أقساطها الشهرية) بواسطة الصراف باستخدام رقم حساب العميل لاستدعاء سجل حسابه من ملف العملاء. أما بالنسبة لقسم الحسابات الموجود بالمركز الرئيسي فيستخدم البطاقات المثقبة وأجهزة طباعة بيانات المدخلات والمخرجات للتسجيل في دفاتر الأستاذ.

المطلوب:

ما أساليب رقابة المدخلات والرقابة العامة الملائمة لنظام الاتصال المباشر والفوري بهذه المؤسسة؟.

(٣) بدأت إحدى الشركات في استخدام نظام المعالجة الالكترونية للبيانات. وفيما يلي بعض الملاحظات المدونة لدى المراجع القانوني للشركة عن عمليات الكومبيوتر ونظام معالجة ورقابة المستندات والفواتير.

١ ـ تحولت الشركة إلى هذا النظام الجديد دون تغيير في نظام معالجة البيانات المستخدم من قبل تحت إشراف إحدى الشركات المتخصصة في عمليات الكومبيوتر، والتي تولت ـ بدورها ـ تدريب جميع العاملين بقسم الكومبيوتر على تصميم النظم وتشغيل الأجهزة.

٢ ـ يتم تخصيص موظف معين لكل دورة تشغيل من دورات الكومبيوتر بحيث يكون مسؤولاً عن تعديل برامج التطبيقات وتشغيل الأجهزة والإجابة عن أي استفسارات. ويتميز هذا الإجراء بأنه يغني عن استخدام جدول متابعة عمليات الكومبيوتر.

٣ ـ يبقى موظف واحد ـ على الأقل ـ في غرفة الكومبيوتر أثناء ساعات الدوام، كما لا يصرح بدخول غرفة الكومبيوتر إلا فقط لموظفي القسم.

٤ ـ صمم مورد الأجهزة وثائق النظام مشتملة، على توصيف سجلات الكومبيوتر وقوائم البرامج، والتي تحتفظ بها الشركة بالإضافة إلى مجموعة شرائط البرامج والبيانات في ركن خاص بقسم الكومبيوتر. وعلى الرغم من رغبة الشركة في استخدام إجراءات الرقابة المبرمجة، إلا أنها قررت أن تبقى على أساليب الرقابة اليدوية الموجودة بنظامها.

٥ ـ يتم شحن البضاعة من مستودعات شركات التخزين العامة التي ترسل ـ بدورها ـ قسائم الشحن إلى قسم الحسابات العامة حيث يتولى كاتب الفواتير وضع السعر المحدد لكل عنصر وترقيم قسائم كل مستودع بصورة مسلسلة، فضلاً عن إعداد كشف يومي بعدد الوحدات التي تم شحنها وأسعار الوحدة (شرائط رقابية (Control Tapes)، وترسل قسائم الشحن والشرائط إلى قسم الكومبيوتر لتثقيبها وتشغيلها.

٦ ـ تتكون المخرجات من الفواتير (من ٦ صور) والسجل اليومي للمبيعات، حيث يبين السجل اليومي للمبيعات مجاميع الوحدات المشحونة وأسعار الوحدة، ومن ثم يقوم مشغل الكومبيوتر بمضاهاتها بالشرائط الرقابية.

٧ ـ يتم إرجاع جميع صور الفاتورة إلى كاتب الفواتير الذي يرسل ـ بدوره ـ ٣ صور بالبريد إلى العميل، وصورة للمخازن، ويحتفظ بصورة في ملف مرتب رقمياً. أما الصورة الأخيرة فتظل في ملف الفواتير المفتوح الذي يعد كسجل تفصيلي لحسابات المدنيين.

المطلوب:

ما مواطن ضعف نظام الرقابة الداخلية الخاصة بتدفق المعلومات والبيانات وإجراءات معالجة مستندات الشحن وفواتير العميل، وما أساليب تحسين هذه الأساليب الرقابية وإجراءات المعالجة؟ نظم إجابتك على النحو التالي:

مواطن الضعف	التحسينات المقترحة

(٤) فيما يلي مقتطفات من مقالة تصف عيوب نظام رقابة داخلية لإحدى شركات التأمين، أدت إلى حدوث واحدة من أكبر حالات الغش بواسطة الكومبيوتر.

قد يرتكب فريق المعالجة الالكترونية للبيانات نوعاً من الغش دون أن يدري. فقد اتضح أن هذا الفريق بالشركة يقوم بوضع وتشغيل البرامج الأساسية، ومع ذلك فإن معدي البرامج بالأقسام الأخرى كالقسم الاكتواري (قسم رياضيات التأمين) يمكنهم أيضاً كتابة وتشغيل البرامج التابعة لهم والتوصل إلى نظام بيانات الحياة كأساس لإعداد بوالص التأمين. وقد قام هؤلاء الأشخاص (معدي البرامج خارج فريق المعالجة الالكترونية للبيانات) بإجراء معالجات خاصة للبيانات لتنفيذ عملية الغش.

هذا وقد اقترح مركز الكومبيوتر في مناسبات عديدة تعيين فريق للمراجعة الداخلية إلا أن هذا الاقتراح كان دائماً ترفضه الإدارة العليا.

أما بالنسبة للمراجعين الخارجيين فقد اعتمدوا مباشرة في عملهم على البيانات المطبوعة والمستخرجة من الكومبيوتر والخاصة بسجلات التأمين، نظراً لعدم وجود المقدرة أو المهارات الكافية لهم للاتصال مباشرة بالملفات الرئيسية للنظام بأنفسهم. وإذا اختار المراجعون بالصدفة بوليصة معينة للتصديق عليها واتضح أنها مزيفة في الأصل يتم إخبارهم بأن البوليصة يستخدمها شخص ما بالشركة وأنها ستكون متاحة في اليوم التالي وذلك حتى يتم تدارك عملية الغش.

كما وضع مدير عام الشركة ـ سعد العليان ـ معايير خاصة لنمو الدخل والأصول والأرباح المحتجزة، مع تقسيم مسؤولية الأرباح المستهدفة الربع سنوية والسنوية بين المديرين التنفيذيين.

المطلوب:

أ ـ ما مظاهر ضعف الأساليب الرقابية لنظام المعالجة الالكترونية للبيانات في هذه الحالة؟

ب ـ ما التصرف المتوقع من المراجع القانوني لهذه الشركة تجاه هذه الوقائع؟.

(٥) يعمل «راشد السليم» محاسب قانوني، وقد كلف بمهمة فحص القوائم المالية

لشركة الجزيرة التي تمتلك جهازاً للكومبيوتر. وقد وجد السليم ـ خلال فحصه المبدئي ـ أن الشركة لا تطبق الفصل الصحيح بين وظائف البرمجة والتشغيل، ولذلك قام السليم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وانتهى بذلك إلى نتيجة مؤداها أن أساليب الرقابة العامة الموجودة تعطي تأكيداً معقولاً باستيفاء أهداف نظام الرقابة الداخلية.

المطلوب:

أ ـ كيف يتم الفصل الصحيح بين وظائف البرمجة وبين وظائف التشغيل في ظل نظام المعالجة الالكترونية للبيانات.

ب ـ ما أساليب الرقابة العامة التي من المرجح غالباً أن يجدها السليم؟ لا تناقش الرقابة على الأجهزة ولا الرقابة على التطبيقات.

ثالثاً: المشاكل

(١) اختار أفضل إجابة لكل من العناصر التالية والمتعلقة بسجلات المحاسب الالكترونية.

أ ـ يعرف أسلوب معالجة البيانات الكترونيا الذي يقوم بجمع البيانات في مجموعات على أنه:

(١) عد المستندات.

(٢) أسلوب برمجة.

(٣) معالجة البيانات على دفعات.

(٤) البرامج العامة للمراجعة.

ب ـ حتى يمكن تحديد وتقييم الخصائص الأساسية للرقابة المحاسبية لنظام معالجة البيانات الكترونياً لدى العميل، يجب على المراجع كحد أدنى:

(١) أن يكون ملماً بأساسيات نظام الأشراف الداخلي للكومبيوتر.

(٢) أن يكون على علم كاف بنظام الشركة التي تستخدم الكومبيوتر.

(٣) أن يكون لديه الخبرة في مجال تحليل نظم الكومبيوتر.

(٤) أن يكون لديه خلفية عن إجراءات البرمجة.

جـ ـ من المسؤول عن تصميم أو تطوير نظم المحاسبة الالكترونية؟

(١) معد خريطة التدفق.

(٢) معد البرامج.

(٣) محلل النظم.

(٤) رئيس فريق المراقبة.

د ـ أي العناصر التالية يمثل أحد البرامج المستخدمة في معالجة البيانات اليكترونيا؟

(١) شاشة العرض بأشعة الكاثود.

(٢) وحدة المعالجة المركزية.

(٣) الشريط الممغنط.

(٤) المترجم.

هـ ـ فيما يلي عدداً من نظم المعالجة الالكترونية للبيانات أياً منهم يمكن مراجعته ـ عموماً ـ دون فحص أو اختبار مباشر لبرامج الكومبيوتر؟

(١) نظام يقوم بعمليات غير معقدة نسبياً وينتج مخرجات تفصيلية.

(٢) نظام يؤثر على عدد من الملفات الرئيسية الضرورية وينتج مخرجات محدودة.

(٣) نظام يقوم بتحديث عدد قليل من الملفات الرئيسية الضرورية ولا ينتج أي مخرجات مطبوعة بخلاف الأرصدة النهائية.

(٤) نظام يقوم بعمليات معقدة نسبياً وينتج عدداً قليلاً جداً من المخرجات التفصيلية.

و ـ لتحقيق الكفاءة وتخفيض التكلفة في اعداد ملف احتياطي لبيانات ملف اليكتروني، يجب تفريغ تلك البيانات من اسطوانة ممغنطة الى:

(١) الورق المطبوع.

(٢) البطاقات.

(٣) الشريط الممغنط.

(٤) وسيلة أخرى هي . . . .

ز ـ فيما يتعلق بتحديد القدرات التشغيلية للكومبيوتر، يجب الأخذ في الاعتبار فترة التوقف وذلك بسبب:

(١) فقدان القوى الالكترونية.

(٢) الصيانة غير المجدولة.

(٣) ادخال معلومات غير مصرح بها.

(٤) أخطاء التثقيب.

ح ـ يجب على المراجع أن يكون ملماً ـ بدرجة كافية ـ بنظام المعالجة الالكترونية للبيانات لتحديد وتقييم:

(١) المعلومات المستخرجة من هذا النظام.

(٢) الخصائص الجوهرية للرقابة المحاسبية.

(٣) كافة خصائص الرقابة المحاسبية.

(٤) درجة اتساق نظام المعالجة مع المبادىء المحاسبية المتعارف عليها.

ط ـ ان لغة الآلة لكومبيوتر معين:

(١) قد يغيرها المبرمج.

(٢) هي نفسها لغة جميع الأنواع الأخرى من الكومبيوتر.

(٣) يحددها المهندسون القائمون بتصميم جهاز الكومبيوتر.

(٤) تكون دائماً بالحروف الأبجدية.

(٢) اختار أفضل إجابة لكل من الأسئلة التالية المتعلقة بأساليب الرقابة العامة على المعالجة الالكترونية للبيانات.

أ ـ ما نقطة الضعف الأساسية في نظام الرقابة التي غالباً ما تنتج عن استخدام نظام المعالجة الالكترونية للبيانات؟

(١) احتمال الخطأ في تصميم النظام.

(٢) معالجة وتسجيل العمليات المتماثلة بطريقة واحدة في ظل نظام المعالجة الالكترونية للبيانات.

(٣) تعتبر إجراءات المعالجة الالكترونية للبيانات بخصوص اكتشاف العمليات غير الصحيحة وغير العادية أقل كفاءة منها في حالة إجراءات الرقابة اليدوية.

(٤) الوظائف التي عادة ما يتم الفصل بينها في النظام اليدوي يتم دمجها في نظام المعالجة الالكترونية للبيانات.

ب ـ ان فحص المراجع لاجراءات الرقابة في نظام المعالجة الالكترونية للبيانات من شأنه أن يفصح عن الحالات الأربعة التالية. أي هذه الحالات يمثل نقطة ضعف في الرقابة الداخلية؟

(١) عدم توصل مشغلي الجهاز بدورة التشغيل الكاملة.

(٢) قيام معدي البرامج بالاشراف على مشغلي الأجهزة.

(٣) عدم تفويض معدي البرامج بسلطة تشغيل المعدات.

(٤) تخزين الملفات الاحتياطية بعيداً عن مقر العمل.

جـ ـ تتضمن أساليب الرقابة العامة في النظام الالكتروني:

(١) أساليب رقابية للتأكد من أن جميع البيانات المسلمة إلى مركز الكومبيوتر قد تم التصريح بها بصورة صحيحة.

(٢) أساليب رقابية لتصحيح وإعادة إدخال البيانات الخطأ بعد تصحيحها.

(٣) أساليب رقابية لتوثيق البرامج وتعديلاتها والتصديق عليها.

(٤) أساليب رقابية لضمان الدقة في نتائج التشغيل.

د ـ تعتمد فاعلية الرقابة الداخلية في نظم المعلومات الالكترونية على جودة الفصل بين الوظائف المتعارضة. أي الوظائف التالية يجب الفصل بينها؟

(١) أمين المكتبة ومدير البرمجة.

(٢) معد البرامج ومشغل الأجهزة.

(٣) محلل النظم ومعد البرامج.

(٤) الكاتب المختص بالرقابة على البيانات ومشرف التثقيب.

هـ ـ ان الوظائف المحاسبية التي عادة يجب الفصل بينها في ظل النظام اليدوي نجدها غالباً تتم في آن واحد في ظل النظام الالكتروني باستخدام برنامج معين أو سلسة من البرامج، لذلك يستلزم الأمر وجود رقابة محاسبية من شأنها أن تمنع:

(١) الاتصال بمكتبة الشرائط الممغنطة.

(٢) عمل تعديلات في البرامج الموجودة بالكومبيوتر.

(٣) استخدام شرائط برنامج الكومبيوتر.

(٤) اختبار برامج الكومبيوتر المعدلة.

و ـ عند اكتشاف بيانات خاطئة أثناء المعالجة الالكترونية للبيانات، فانه يجب استبعاد مثل هذه البيانات من عملية المعالجة وطبعها في تقرير الأخطاء، أي من الأشخاص التاليين يعتبر أنسبهم في فحص ومتابعة تقرير الأخطاء؟

(١) مدير مركز الكومبيوتر.

(٢) محلل النظم.

(٣) فريق المراقبة.

(٤) معد البرامج.

ز ـ ما موطن الضعف في نظام الرقابة الداخلية في النظم الكترونية؟

(١) احتفاظ أمين مكتبة الكومبيوتر ببرامج الكومبيوتر وقائمة البرامج الموجودة بالمكتبة.

(٢) اتاحة تعليمات تشغيل الأجهزة وكذلك قائمة برامج الكومبيوتر الموجودة بالمكتبة لمشغل الأجهزة.

(٣) فريق المراقبة هو فقط المسئول عن توزيع جميع مخرجات الكومبيوتر.

(٤) يقوم معدى البرامج بكتابة تلك البرامج الخاصة بالأعمال الروتينية التي صممت بواسطة محلل النظم.

ح - يتعرف المراجع مبدئياً على نظام المعالجة الالكترونية للبيانات لدى العميل من خلال:

(١) الفحص.

(٢) المراقبة.

(٣) الاستفسارات.

(٤) التقييم.

ط - أي الوظائف التالية يجب فصلها عن وظيفة تشغيل أجهزة الكومبيوتر؟

(١) تحويل البيانات الى لغة الآلة.

(٢) الاشراف على تشغيل أجهزة أشعة الكاثود.

(٣) اعداد النظم.

(٤) صيانة الأجهزة.

ي -من المشاكل الرئيسية لنظم المعلومات الالكترونية عدم استطاعة الفصل بين الوظائف المتعارضة، لذلك يمكن استخدام وسائل رقابية في هذا الشأن منها استخدام:

(١) اختبارات المحاكاة.

(٢) اختبارات مقاطع الحقول.

(٣) المجاميع الرقابية.

(٤) كشف عمليات الكومبيوتر.

ك - أي وسائل الرقابة الداخلية التالية أكثر فاعلية عند استخدام نظام الاتصال الفوري المباشر في معالجة البيانات الكترونيا؟

(١) الفصل بين عمليات التثقيب وعمليات كشوف الأخطاء.

(٢) تثبيت حلقات حماية الشريط الممغنط قبل استخدامه

(٣) استخدام اختبارات شرعية الرموز السرية للتعرف على رموز مستخدمي النظام قبل تزويدهم بالبيانات أو الملفات المطلوبة.

(٤) اعداد مجاميع رقابية للدفعات للتأكد من صحة الملف المزمع تحديثه.

ل ـ أي الأنشطة التالية غالباً ما يقوم بها قسم المعالجة الالكترونية للبيانات؟

(١) ادخال التغيرات في السجلات الرئيسية.

(٢) تحويل المعلومات الى آلة القراءة.

(٣) تصحيح أخطاء العمليات.

(٤) ادخال تغييرات على التطبيقات الموجودة.

(٣) اختار **أفضل اجابة** لكل من العناصر التالية المرتبطة بالرقابة على التطبيقات في نظم المحاسبة الالكترونية.

أ ـ يستخدم مركز الكومبيوتر اجراء رقابي من شأنه أن يحد من حذف بيانات أو ملف برنامج نتيجة خطأ المشغل. يتضمن هذا الاجراء:

(١) اختبار الأرقام.

(٢) اختبارات المجاميع الرأسية والأفقية.

(٣) اختبارات النطاق.

(٤) بطاقات تعريف الملف الخارجية.

ب ـ اذا حدث خطأ في عملية ترقيم معينة فانه يمكن اكتشافه بأساليب رقابية معينة مثل:

(١) المجاميع الرقابية للدفعات.

(٢) التدقيق الآلي.

(٣) اختبار المقاطع.

(٤) اختبار داخلي بالبرنامج.

جـ ـ من مزايا النظام اليدوي لمعالجة البيانات أن الفرد العادي يمكنه اكتشاف الأخطاء والمخالفات لذلك فانه للاستغناء عن العنصر البشري في هذه الناحية في ظل استخدام النظام الالكتروني لمعالجة البيانات فان النظام يجب تصميمه جيداً بحيث يتضمن:

(١) اختبارات النطاق والمعقولية.

(٢) دوائر كهربية مزدوجة.

(٣) اختبارات المحاكاة.

(٤) اختبارات القراءة بعد الكتابة.

د ـ من أمثلة الرقابة على التطبيقات في نظم المعلومات الالكترونية:

(١) الرقابة على المدخلات.

(٢) الرقابة على الأجهزة.

(٣) اجراءات التوثيق.

(٤) الرقابة على الاتصال بالأجهزة وملفات البيانات.

هـ ـ تستخدم غالباً طريقة الاجيال الثلاثة لحماية:

(١) أنظمة التشغيل المباشرة الفورية.

(٢) البطاقات المثقبة.

(٣) الشرائط الممغنطة.

(٤) الاسطوانات الممغنطة.

و ـ تستخدم اختبارات المقاطع لاكتشاف الأخطاء التالية:

(١) تحديد استخدام رمز صحيح لعميل خطأ.

(٢) التسجيل غير الصحيح لرقم حساب العميل.

(٣) ضياع بعض البيانات أثناء معالجتها.

(٤) معالجة بيانات مرتبة بتسلسل خاطىء.

ز ـ ان اختبارات مضاهاة الزوجية والفردية، والقراءة بعد الكتابة، والدوائر الكهربية المزدوجة ما هي الا أساليب رقابية لاكتشاف:

(١) أخطاء معالجة البيانات.
(٢) عدم امساك سجلات تشغيل الأجهزة واستخدام البرامج.
(٣) برامج الكومبيوتر المتلاعب فيها.

ح ـ تهدف أساليب رقابة الأجهزة الى اكتشاف الأخطاء الناتجة عن:

(١) عدم دقة وسلامة الأجهزة في معالجة البيانات.
(٢) عدم كفاءة موظفي مركز الكومبيوتر.
(٣) ادخال بيانات غير صحيحة.
(٤) اهمال الادارة في الاشراف على مركز الكومبيوتر.

ط ـ قبل البدأ في طباعة مخرجات البيانات، ترسل الوحدة المركزية لمعالجة البيانات اشارات الطباعة للتأكد من استعدادها للطباعة، وبالتالي ترسل الطباعة اشارات أخرى بالاستجابة.
يمثل هذا الاجراء:

(١) رقابة المحاكاة.
(٢) رقابة على الصحة والشرعية.
(٣) رقابة على الاشارات.
(٤) رقابة مقطع الاختبار.

ي ـ تهدف وسائل الرقابة على الأجهزة الى:

(١) ترتيب البيانات بطريقة منطقية متتابعة.
(٢) تصحيح برامج الكومبيوتر.
(٣) ضبط واكتشاف الأخطاء في المستندات الأصلية.
(٤) اكتشاف الأخطاء الناتجة من خلل أجهزة الكومبيوتر.

ك ـ يعرف الأسلوب الذي يستخدم المجاميع فقط في أغراض الرقابة على معالجة البيانات بـ :

(١) مجاميع التسجيل.
(٢) المجاميع الرقمية.
(٣) مجاميع معالجة البيانات.
(٤) مجاميع الحقول.

ل ـ أي اختبارات الكومبيوتر التالية تهدف الى منع ادخال بيانات مخالفة لمواصفات حقلها؟

(١) اختبار المضاهاة الزوجية والفردية.
(٢) اختبار الصحة والشرعية.
(٣) اختبار المحاكاة.
(٤) اختبار النطاق.

م ـ أي من الآتي يمكن استخدامه كأسلوب رقابي للتحقق من صحة ترحيل المقبوضات النقدية عند تحديث ملف حسابات العملاء بالكومبيوتر؟

(١) النقدية المحصلة من العملاء زائداً الخصم النقدي ناقصاً مردودات المبيعات.
(٢) النقدية المحصلة من العملاء فقط.
(٣) النقدية المحصلة من العملاء ناقصاً الخصم النقدي الممنوح.
(٤) النقدية المحصلة من العملاء زائداً الخصم النقدي الممنوح لهم.

ن ـ من أساليب الرقابة على التطبيقات؟

(١) القراءة المزدوجة.
(٢) الرقابة بالمجاميع الرقمية.
(٣) خريطة تدفق النظم.

(٤) الرقابة على تعديلات البرنامج.

س - يهدف استخدام بطاقة تعريف الملف الأمامية الى تفادي أخطاء:

(١) مشغل الكومبيوتر.
(٢) مثقب البطاقات.
(٣) معد البرامج.
(٤) عمال صيانة الأجهزة.

ش - فيما يتعلق بالمعالجة الالكترونية لبيانات الأجور والرواتب، فانه يمكن استخدام المجاميع الرقابية في التحقق من صحة:

(١) صافي الأجر.
(٢) أرقام الأقسام.
(٣) ساعات العمل.
(٤) مجموع المبالغ المدينة ومجموع المبالغ الدائنة.

(٤) اختر أفضل اجابة لكل من العناصر التالية المتعلقة باختبارات الالتزام بالاجراءات والسياسات في نظم المعلومات الالكترونية.

أ - عندما يسعى المراجع الى التأكد من أن البطاقات المثقبة تم التحقق منها فان ذلك يعد من أمثلة:

(١) الاختبارات الأساسية.
(٢) اختبارات الالتزام بالاجراءات الرقابية.
(٣) اختبار العمليات.
(٤) الاختبارات ذات الغرض المزدوج.

ب - من أمثلة اختبارات الالتزام بالاجراءات والسياسات في ظل نظام المعالجة الكترونية للبيانات:

(١) فحص خرائط التدفق للنظام لتحديد ما اذا كانت تعكس الوضع الحالي للنظام.

(٢) فحص دليل التشغيل لتحديد مدى كفاية الاجراءات الموجودة.

(٣) فحص كشف تشغيل الاجهزة في غرفة الكومبيوتر للتحقق من صحة تسجيل المعلومات الرقابية.

(٤) فحص الخرائط التنظيمية للتحقق من صحة الفصل بين مهام قسم المعالجة الالكترونية للبيانات.

جـ ـ غالباً ما لا توفر بعض اجراءات الرقابة على نظام المعلومات الالكترونية أدلة اثبات مرئية، ولذلك يجب على المراجع أن يختبر أساليب الرقابة المحاسبية من خلال:

(١) الاستفسارات.

(٢) ملاحظة الفصل بين واجبات الافراد.

(٣) فحص العمليات التي تم معالجتها الكترونيا في ضوء مخرجاتها.

(٤) فحص دليل التشغيل.

د ـ فيما يتعلق باختبارات الالتزام باجراءات الرقابة على نظام معلومات محاسبية اليكتروني:

(١) يمكن آدائها باستخدام العمليات الفعلية فقط نظراً لأن اختبار العمليات بالمحاكاة غير ذي أهمية.

(٢) يمكن آدائها باستخدام العمليات الفعلية أو المحاكاة.

(٣) تعد غير عملية لعدم وجود أدلة اثبات مرئية.

(٤) لا يفضل استخدامها حيث أنها تؤدي الى تداخل بيانات الملفات الرئيسية.

هـ ـ أي اجراءات الرقابة التالية أكثر فعالية لاكتشاف عدم طباعة حساب معين بعد تحديثة؟

(١) استخدام بيانات الحالات الاختبارية بواسطة المراجع في اختبار برنامج العميل والتحقق من الملفات المساعدة.

(٢) استخدام المجموع الرقابي الدائري للملف الرئيسي في مراجعة أرصدة الحسابات والمقارنة مع ما هو مطبوع.

(٣) اختبار البرنامج فيما يتعلق بصحة رقم العميل.

(٤) اعادة ترجمة البرامج بصورة دورية من الاسطوانات الأصلية الموثقة ومقارنتها بالبرامج المستخدمة حالياً.

و ـ يستخدم المراجع الحالات الاختبارية للتحقق من:

(١) صحة المخرجات.

(٢) كفاية طاقة الأجهزة.

(٣) سلامة الاجراءات التي يحتويها البرنامج.

(٤) صحة تثقيب البطاقات.

ز ـ أي الظروف التالية يمكن فيها استخدام الحالات الاختبارية في مراجعة الكومبيوتر؟

(١) المراجعة من خلال الكومبيوتر.

(٢) كثرة التغيرات في العمليات المحاسبية.

(٣) احتمال الخلط بين بيانات الاحالات الاختبارية والفعلية.

(٤) اختلاف برامج معالجة الحالات الاختبارية عن برامج معالجة البيانات الفعلية.

ح ـ استبدلت احدى الشركات نظامها اليدوي لمعالجة عمليات الأجور بنظام الكتروني حديث يستخدم لتسجيل الوقت وتحديث جميع سجلات الأجور تلقائياً. يترتب على هذا التغير:

(١) ضرورة المراجعة من خلال الكمبيوتر.

(٢) تحسن في الرقابة الداخلية.

(٣) فقد جزء من مسار المراجعة.

(٤) تخفيض مخاطر الاحتيال والغش في عمليات الأجور.

ط ـ بعد الفحص المبدئي لأساليب الرقابة على النظام الالكتروني قد يقرر المراجع عدم ضرورة اجراء اختبرات الالتزام بالاجراءات. أي الأسباب التالية لا يمثل سبباً معقولاً لعدم اجراء اختبارات الالتزام بالاجراءات؟

(١) تماثل الأساليب الرقابية في هذا الجزء من النظام مع الأساليب الرقابية الأخرى بنفس النظام.

(٢) وجود مواطن ضعف كثيرة من شأنها أن تحول دون الاعتماد على الاجراءات الموجودة.

(٣) زيادة تكلفة هذه الاختبارات عن منافعها.

(٤) عدم كفاية الأساليب الرقابية الى الدرجة التي يمكن الاعتماد عليها.

(٥) اختر أفضل اجابة لكل من العناصر التالية المرتبطة بأنظمة الكومبيوتر المعقدة.

أ ـ ما النظام الالكتروني الذي يتم فيه معالجة البيانات أثناء تنفيذ العمليات؟

(١) نظام المعالجة الفورية.

(٢) نظام المعالجة على دفعات.

(٣) نظام المعالجة بالاتصال العشوائي.

(٤) نظام المعالجة المتكامل.

ب ـ من خصائص النظام الالكتروني:

(١) المعالجة الفورية للبيانات.

(٢) تحديث جميع الملفات المرتبطة بعملية ما عن طريق سجل المدخلات الوحيد الذي يصف هذه العملية.

(٣) تعزيز الرقابة الداخلية على معـالجة البيـانات بـاستخدام عمليـات المحاكاة.

(٤) امكـانية حفظ الملفـات وفقاً للوظـائف التنظيميـة كـالمشـتريـات، والدائنين والمبيعات، . . . الخ .

جـ ـ يصمم نظام المعلومات الادارية لضمان حصول الادارة على المعلومات التي تحتاجها لتنفيذ وظائفها خلال عمل متكامل يتضمن:

(١) جمع البيانات، وتحليلها، ووظائف التقرير.

(٢) نـظام اتخـاذ القـرارات عـلى ضـوء معلومـات مستخـرجـة من الكومبيوتر.

(٣) وظائف الفحص الاحصائي والتحليلي.

(٤) أنشطة الانتاج، والموازنات، والتنبؤ بالمبيعات.

د ـ ما الاجراء اللازم لمراجعة أرصدة الحسابات في النظام الالكتروني لمعـالجة البيانات اذا كانت البيانات القديمة تختفي مباشرة بعد تحديثها؟

(١) التفريغ الدوري لبيانات ملفات العملية.

(٢) استخدام وسائل خاصة للمراجعة في نهاية السنة.

(٣) الاختبارات المتكاملة.

(٤) مسار المراجعة الموثق جيداً.

(٦) عند مراجعة نظام محاسبي معين يتضمن معالجة الكـترونية للبيـانات (EDP) فان على المـراجع القـانوني أن يكـون ملماً بما يـترتب على المعـالجة الكـترونية للبيـانات من أثـار على الخصـائص المختلفة للرقـابة المحـاسبية وعـلى دراسة المراجع نفسه وتقييمه لمثل هذه الرقابة ومن ثم يجب أن يكون ملماً بمثـل هذه الاجراءات الرقابية والتي عادة ما تعرف بأسـاليب الرقـابة العـامة وأسـاليب الرقابة على التطبيقات. وترتبط أساليب الرقابة العامة بجميع أنشطة المعالجـة الكـترونية للبيـانات في حـين ترتبط أسـاليب الرقـابة عـلى التطبيقـات بمهـام محاسبية معينة.

المطلوب:

أ - ما هي أساليب الرقابة العامة التي يجب تواجدها في نظام محاسبي للمعالجة الالكترونية للبيانات؟

ب - ما أهداف كل من أنواع الرقابة التالية فيما يتعلق بالرقابة على التطبيقات؟

(١) الرقابة على المدخلات.

(٢) الرقابة على معالجة البيانات.

(٣) الرقابة على المخرجات.

(٧) فيما يلي عدد من النقاط التي تمثل جزءاً من المعرفة المناسبة للمحاسب القانوني في مجال العمل الميداني أو تجاه مسئوليته في مراجعة النظم الالكترونية:

أ - اجهزة المعالجة الالكترونية للبيانات (EDP) وقدراتها.

ب - تنظيم وادارة وظيفة المعالجة الالكترونية للبيانات.

جـ - خصائص الأنظمة التي تعتمد على الكومبيوتر.

د - أساسيات البرمجة.

هـ - عمليات مركز الكومبيوتر.

ويجب على المحاسب القانوني المسئول عن المراجعات التي تتضمن استخدام الكومبيوتر أن يكون لديه الماماً عاماً بكل هذه النقاط الخمس السابقة. فمثلاً فيما يتعلق بأجهزة المعالجة الالكترونية للبيانات وقدراتها، يجب على المراجع أن يكون ملماً بصفة عامة بجهاز الكومبيوتر وباستخداماته وقدراته والأجهزة التابعة له.

المطلوب:

صف - لك من النقاط السالفة من ب الى هـ - ما يجب أن يكون ملماً به المحاسب القانوني بصفة عامة في مجال مراجعة النظم الالكترونية.

(٨) عند مراجعة القوائم المالية لعميل ما والذي يستخدم نظام المعالجة الكترونية

للبيانات، فانه من المهم للمحاسب القانوني أن يتفهم الخصائص الأساسية لنظام العميل والأساليب الرقابية الموجودة داخله.

المطلوب:

أ ـ صف كيفية تنظيم قسم المعالجة الالكترونية للبيانات لدى العميل وذلك لتحقيق أقصى قدر من الرقابة الداخلية لأنشطة معالجة البيانات على أن يتضمن وصفك كيفية علاقة قسم المعالجة الالكترونية للبيانات بسائر الأقسام الأخرى.

ب ـ يتطلب أيضاً النظام الفعال للرقابة الداخلية وجود أساليب رقابية فعالة على البيانات الأصلية من حيث تدفقها داخل وخارج الكومبيوتر وتتضمن هذه الأساليب الرقابية: الرقابة على المدخلات، والرقابة على معالجة البيانات، والرقابة على المخرجات.

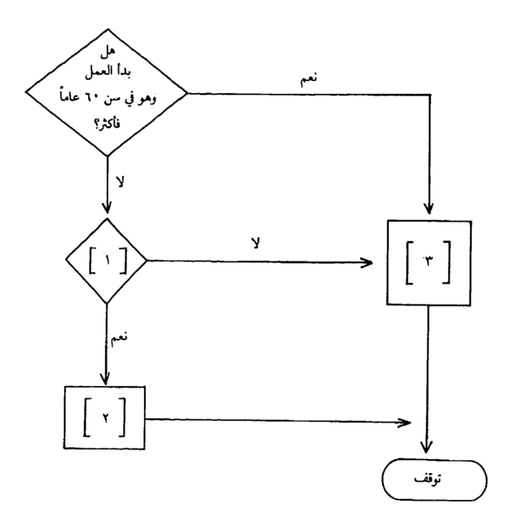
اذكر خصائص النظام الفعال للرقابة على المدخلات، ومعالجة البيانات، والمخرجات وذلك في نظام رقابة الدفعات.

(٩) بالاطلاع على دليل التشغيل الخاص بالبرنامج المحاسبي لأموال المعاشات والتعويضات في شركة الشرق للتأمين وخاصة الفقرة المتعلقة بتعريف المشكلة اتضح الآتي:

أن الأشخاص الذين بدأوا العمل في الخدمة بعد أن بلغوا من العمر ٦٠ عاماً أو أكثر لا يحق لهم الدخول ضمن خطة المعاش. ويصبح جميع العاملين الآخرين أعضاء في خطة المعاش خلال الشهر السابع والثلاثين من استمرارهم بالخدمة. أما عن المبلغ الذي يمثل مقدار مساهمة كل موظف في أموال المعاشات فسوف يتم خصمه عند صرف الأجور الشهرية للعاملين في كل شهر بعد ذلك.

المطلوب:

باستخدام خريطة التدفق التالية، أجب عن الأسئلة التي تليها.



أ ـ أياً من الجمل التالية يجب وضعها داخل الشكل رقم (١)؟

(١) أخصم مبلغ المساهمة في أموال المعاشات.
(٢) اطبع كشف بعدم أحقيته في المعاش.
(٣) هل استمر في العمل أكثر من ٣٦ شهراً؟
(٤) هل استمر في العمل أكثر من ٣٧ شهراً؟

ب ـ أياً من الجمل التالية يجب وضعها داخل الشكل رقم (٢)؟

(١) اخصم مبلغ المساهمة في أموال المعاشات.
(٢) اطبع كشف بعدم أحقيته في المعاش.

(٣) هل استمر في العمل أكثر من ٣٦ شهراً؟
(٤) هل استمر في العمل أكثر من ٣٧ شهراً؟

جـ ـ أياً من الجمل التالية يجب وضعها في الشكل رقم (٣)؟

(١) اخصم مبلغ المساهمة في أموال المعاشات.
(٢) اطبع كشف بعدم أحقيته في المعاش.
(٣) هل استمر في العمل أكثر من ٣٦ شهراً؟
(٤) هل استمر في العمل أكثر من ٣٧ شهراً؟

(١٠) تتطلب معايير المراجعة أن يقوم المراجع بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للعميل، ولا يتغير هذا المطلب عندما يستخدم العملاء أنظمة المعالجة الالكترونية للبيانات، الا أن المراجع يجب عليه في مثل هذه الظروف أن يعدل من طرق مراجعته حتى تتلائم مع هذا المجال.

المطلوب:

أ ـ صف عمليتي الفحص والتقييم لنظام الرقابة الداخلية الذي يستخدم المعالجة الالكترونية للبيانات في تجميع البيانات المالية.

ب ـ ما النتائج التي يمكن أن يصل إليها المراجع بعد تقييم النظام؟ وما النتيجة التي تؤثر على طبيعة وتوقيت ونطاق الاختبارات التي يجب آدائها بعد ذلك؟

جـ ـ كيف تتغير بيئة تشغيل البيانات عندما يعتمد العملاء في ذلك على مراكز خدمة الكومبيوتر المستقلة بدلاً من شراءهم أو استئجارهم لأنظمة كوبيوتر خاصة بهم؟

د ـ اشرح كيف تتغير دراسة وتقييم المحاسب القانوني لأساليب الرقابة الداخلية في حالة معالجة البيانات المحاسبية باستخدام مركز خدمة مستقل للكومبيوتر بدلاً من معالجتها من خلال كومبيوتر خاص للعميل.

(١١) افترض أنك تقوم بفحص أوراق المراجعة التي تحتوي على وصف مسلسل

لنظام الأجور بمصنع شركة الجميع. وفيما يلي جزءاً من هذا الوصف:

يقوم العاملون بالمصنع بتثقيب بطاقات الوقت يومياً عند دخولهم أو مغادرتهم المصنع، وفي نهاية كل أسبوع يقوم قسم مراقبة الوقت بتجميع بطاقات الوقت واعداد نسختين من كشوف رقابية للدفعات تبين اجمالي الساعات وأرقام العاملين، وترسل بطاقات الوقت مع الكشوف الأصلية الرقابية للدفعات الى قسم المحاسبة عن الأجور. أما النسخة الأخرى من الكشوف فتحفظ في ملف معين حسب تسلسلها التاريخي.

وفي قسم محاسبة الأجور يتم تثقيب بطاقات الأجور من واقع المعلومات المدونة على بطاقات الوقت كما يتم تثقيب بطاقة المجاميع الرقابية للدفعات بالنسبة لكل دفعة وذلك من واقع الكشف الرقابي للدفعات. وبعد ذلك تحفظ بطاقات الوقت والكشوف الرقابية للدفعات في صورة دفعات لامكانية الرجوع اليها. وترسل بطاقات الأجور مع بطاقة المجموع الرقابي للدفعات الى قسم معالجة البيانات حيث يتم فرزها عن طريق رقم العامل داخل الدفعة. ويتم تنقيح كل دفعة بواسطة برنامج الكومبيوتر الذي يختبر صحة رقم العامل من واقع الملف الرئيسي لشريط العامل وكذلك اجمالي الساعات وأرقام العاملين من واقع بطاقة المجموع الرقابي للدفعات. ويتم استخراج كشف تفصيلي مطبوع بالدفعات ورقم العامل. . حيث يشير هذا الكشف الى الدفعات التي لا تتفق مع صحة أرقام العاملين. ويعود الكشف المطبوع الى قسم محاسبة الأجور لتسوية كافة الاختلافات.

وتوضح خريطة التدفق التالية نظام الأجور في هذا المصنع، حيث تتضمن جميع الرموز المناسبة.

المطلوب:

أ - توضيح ما تدل عليه الارقام من ١ الى ١٧ من حيث:
اسم المستند، وصف العملية. . . الخ.

ب - تعد خرائط التدفق من الوسائل التي قد يستخدمها المراجع لمساعدته في تحديد وتقييم نظام الرقابة الداخلية للعميل.
حدد مزايا استخدام خرائط التدفق في محيط هذه المشكلة.

شركة الجميح

خريطة التدفق لنظام الأجور في المصنع

(١٢)بفرض أنك عينت لفحص توثيق وظيفة معالجة البيانات.

المطلوب:

أ - حدد ثلاث مزايا يمكن تحقيقها عند توثيق وظيفة معالجة البيانات بدرجة كافية.

ب - فيما يلي عمودين من المعلومات، حيث يتضمن العمود الأيمن ٦ فئات من التوثيق بينما يتضمن العمود الأيسر ١٨ عنصر من عناصر التوثيق المتعلقة بهذه الفئات. والمطلوب منك اجراء المقابلة المناسبة بين عناصر التوفيق مع ما يناسبها من فئة التوثيق. نظم اجابتك باستخدام الحروف من أ الى و مع تحديد أرقام العناصر التي تندرج تحت كل حرف...

الفئات		العناصر
أ - توثيق النظم	١ -	خرائط تدفق المعلومات.
ب - توثيق البرنامج	٢ -	اجراءات مطلوبة لموازنة ومطابقة وحفظ أساليب الرقابة.
جـ - توثيق العمليات التشغيلية	٣ -	تخزين التعليمات
د - توثيق المستخدم	٤ -	محتوى وشكل البيانات التي يجب الحصول عليها.
هـ - توثيق المكتبة	٥ -	الثوابت، والشفرات، والبطاقات
و - توثيق ادخال البيانات	٦ -	التحقق من الاجراءات
	٧ -	الأشكال البيانية المنطقية أو بطاقات ورموز القرار.
	٨ -	تقرير توزيع التعليمات
	٩ -	الرسائل واشارات التوقف المبرمجة
	١٠ -	اجراءات الملفات الاحتياطية.
	١١ -	دورة المحافظة على الملفات.

١٢ ـ كشوف القائمة الأصلية.
١٣ ـ التعليمات التي توضح الاستخدام الصحيح لكل عملية.
١٤ ـ سجل تاريخي كامل يبدأ من عملية التخطيط وينتهي حتى انشاء النظام واستقراره.
١٥ ـ استئناف واعادة الاجراءات
١٦ ـ قواعد مناولة الفراغات البيضاء.
١٧ ـ تعليمات لضمان الاتمام الصحيح لكل أشكال المدخلات.
١٨ ـ قائمة البرامج بالنظام

(١٣)قد ذكرنا في هذا الفصل الخصائص البيئية لاستخدامات الكومبيوتر وأثر ذلك على مهمة المراجع.

المطلوب:

وضح كيفية اختلاف بيئة الرقابة في نظام المعالجة الالكترونية للبيانات عن النظام اليدوي وأثر ذلك على مهمة المراجع.

الفصل التاسع

استخدامات الكومبيوتر في المراجعة

THE COMPUTER AS AUDIT TOOL

يتطلب المعيار الثالث من معايير العمل الميداني ضرورة الحصول على أدلة إثبات كافية لتأييد رأي المراجع بخصوص القوائم المالية تحت المراجعة. ويتم آداء مهام المراجعة يدوياً (باستخدام الآلات الحاسبة) إذا كان نظام المحاسبة تحت المراجعة يدوياً، وفي هذه الحالة يتعامل المراجع دائماً مع بيانات مقروءة. وعليه يمكن تتبع مسار المراجعة بسهولة سواء من المستند الأصلي حتى أرصدة القوائم المالية، أو من أرصدة القوائم حتى المستند الأصلي.

وسنقوم في هذا الفصل بفحص طرق استخدام المراجع لنظم الكومبيوتر في جمع أدلة الإثبات من نظم المعلومات الالكترونية، حيث ستدور مناقشتنا حول:

١ ـ قدرات نظم الكومبيوتر في آداء بعض مهام المراجعة.
٢ ـ مشاكل إعداد برامج الكومبيوتر اللازمة لجمع أدلة الاثبات.
٣ ـ خطوات إعداد واستخدام برامج الكومبيوتر العامة.
٤ ـ كيفية استخدام برامج المراجعة الالكترونية.

ويجد القارىء في نهاية الفصل ملخصاً لبرامج المراجعة الالكترونية التي تستخدمها مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية العالمية في مراجعة نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية.

قدرات نظم الكومبيوتر في المراجعة: Computer Audit Capabilities

صاحب التطور في استخدامات الكومبيوتر حدوث تغييرين هامين تسبب عنهما تعقيد عملية جمع أدلة الإثبات. يتمثل التغير الأول ـ والأهم ـ في تسجيل

البيـانات المحـاسبية عـلى بطاقـات مثقبة أو أسـطوانات أو أشرطـة ممغنطة لا يمكن قراءتها إلا بواسطة أجهزة الكومبيوتر. أما التغير الثاني فينطوي على الزيـادة المطردة في كمية البيانات اللازم فحصها وتدقيقها. وعلى ضـوء هذه المشـاكل، يجب عـلى المراجع أن يختار بين ثلاثة بدائل لجمع أدلة المراجعة وهي:

١ ـ المـراجعة حـول الكومبيـوتر (Audit Around the Computer) حيث يقـوم بعمل اختباراته على عينه من المستندات الأصلية وإعادة حسـاب قيمة بعض عنـاصر القوائم المـالية، ومقـارنة هـذه القيم مـع مـزاعم الشركـة الممثلة في أرصدة القوائم المالية تحت المراجعة للتأكد من صحة إثبات العمليات الماليـة بالدفاتر المحاسبية.

٢ ـ تقييم أساليب الرقابة التي تتضمنها برامج الكومبيوتر التي يستخدمها العميـل في معـالجة البيـانات المحـاسبية (بـواسطة بيـانات الحـالات الاختباريـة، أو المحاكاة المتوازية، أو الـطرق الأخرى السـابق دراستها بـالفصل السـالف)، والحصـول على كشف مخـرجات مـطبوع لبعض عنـاصر مسار المـراجعة التي يختـارها المـراجع. ويسمـح هذا المنهـج، والذي يـطلق عليه «المـراجعة من خـلال الكومبيـوتـر» (Audit Through the Computer)، بـاتبـاع أسلوب ممـاثل (إلى حـد كبير) لـذلك الخـاص بجمـع أدلـة الإثبـات في ظـل نـظم المعلومات المحاسبية اليدوية.

٣ ـ استخـدام الكومبيـوتر، بعـد الانتهاء من تقييم نـظام الرقـابة الـداخلية، في قراءة واختيار ومعالجة عينـة من البيانـات المخزنـة بلغة الآلـة على سجـلات الكـومبيوتـر. وبهذا الشكـل يتم أداء عدداً من إجـراءات المراجعـة الـرتيبـة بواسطة الكومبيوتر. أي أنه بدلاً من الاقتصار على فحص ومراجعـة أساليب الرقابة الالكترونية التي تتضمنهـا برامـج الكومبيـوتر، فـإن المراجـع يستخدم الكـومبيوتـر نفسه كـأداة لجمع أدلـة الإثبات، ويـطلق على هـذه العمليـات «المراجعة بواسطة الكومبيوتر» (Auditing With the Computer).

ويتصف البديل الأول بانخفاض كفاءته نظراً لتجاهله آثار خصائص نـظام الرقابة الداخلية على تحديد توقيت ونطاق الاختبـارات الأساسيـة اللازمـة للتحقق من صحـة وشرعية عنـاصر القوائم المـالية. أمـا البديـل الثاني، فعـلى الـرغم من انتشار استخدامـه، إلا أنه يؤدي إلى نتـائج غـير كاملة نـظراً لاقتصاره عـلى تقييم

مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية دون أداء المهام الرئيسية الخاصة بالتحقق من صحة وشرعية عناصر القوائم المالية. وبناء على ذلك قامت مهنة المراجعة خلال الأعوام السابقة بتطوير قدرات نظم الكومبيوتر كوسيلة فعالة يستخدمها المراجع في آداء مهامه بكفاءة عالية، معتمداً على دقة وسرعة تلك النظم في القيام بإجراءات المراجعة الرتيبة (وبأقل تكلفة).

وكما نعلم أنه يمكن استخدام الوحدة المركزية لمعالجة البيانات وبرامج الكومبيوتر المتطورة في قراءة بيانات البطاقات المثقبة أو الاسطوانات أو الأشرطة الممغنطة، وتنفيذ العمليات الحسابية، والاختيار بين البدائل. وتتطلب إجراءات جمع أدلة المراجعة بواسطة الكومبيوتر الخطوات التالية:

١ - جمع البيانات التي سيتم تحليلها.
٢ - معالجة البيانات اللازمة لإنشاء أدلة الإثبات التي تؤيد عناصر القوائم المالية.
٣ - استخراج وطباعة نتائج العمليتين السابقتين.

ويتم تنفيذ هذه الخطوات باستخدام برامج الكومبيوتر المتخصصة في قراءة ملفات البيانات المطلوب التحقق من صحتها والمكتوبة بلغة الآلة، واختيار عينات من هذه البيانات، وإجراء الخطوات اللازمة لجمع أدلة الإثبات الملائمة. كما يمكن كذلك برمجة نظم الكومبيوتر لطباعة نتائج كل هذه العمليات في شكل يستطيع المراجع قراءته. وبهذا الأسلوب يستخدم المراجع قدرات الكومبيوتر في تنفيذ الإجراءات المنطقية والحسابية وعمليات الطباعة في آداء مهام المراجعة.

وإلمام المراجع بوظائف وقدرات نظم الكومبيوتر، فضلاً عن معرفته لمبادىء المراجعة الخاصة بأدلة الإثبات، يمكنه أن يحقق الأهداف التالية:

١ - استخدام قدرات نظم الكومبيوتر الحسابية للتحقق من صحة الإجراءات الحسابية التي نفذها العميل مثل حساب قيمة مصروف الاستهلاك أو المبيعات وجمع قيمة عناصر الفواتير، أو إجماليات قوائم المخزون أو حسابات المدينين أو الممتلكات والمعدات. ونظراً لسرعة ودقة نظم الكومبيوتر في آداء تلك العمليات الحسابية يمكن التحقق من صحة هذه العمليات بشكل قاطع، وبتكلفة تقل كثيراً عن تكلفة آداء تلك العمليات يدوياً.

٢ - استخدام قدرات نظم الكومبيوتر في تنفيذ العمليات المنطقية لتبويب بيانات الملفات المختلفة واختيار عينات بعض العناصر مباشرة من السجلات

الالكترونية للتحقق من صحتها، مثل اختيار عينات من حسابات العملاء لإرسال المصادقات أو اختبار بعض عناصر المخزون بهدف فحصها.

٣ ـ استخدام قدرات نظم الكومبيوتر في القراءة والطباعة لإعداد مصادقات أرصدة حسابات العملاء، أو قوائم المخزون، أو أي مراسلات أخرى تتعلق بجمع أدلة الإثبات.

٤ ـ استخدام ذاكرة وقدرات نظم الكومبيوتر في تنفيذ العمليات المنطقية لعمل التحاليل الرياضية مباشرة من واقع السجلات الالكترونية. فيمكن على سبيل المثال إعداد برامج كومبيوتر لحساب ومقارنة النسب المالية لعناصر قائمتي الدخل والمركز المالي عن فترة محاسبية معينة. كما يمكن فحص المستندات الأصلية ـ مثل الفواتير ـ للتأكد من شموليتها وتناسق العلاقة بين بعض عناصرها ومعقولية قيمها وشرعيتها.

٥ ـ استخدام قدرات نظم الكومبيوتر في فحص السجلات المحاسبية بهدف اكتشاف العناصر غير العادية مثل الأرصدة الدائنة في حسابات العملاء أو عناصر المخزون بطيئة الحركة وطباعة كشف بها لدراستها واكتشاف أسباب حدوثها.

٦ ـ استخدام قدرات نظم الكومبيوتر الحسابية لحساب وإعداد كشوف عينات المراجعة ونتائج إجراءات المراجعة التي تم أدائها في شكل مقروء حتى يمكن تضمينها في أوراق المراجعة. فيمكن عمل كافة الخطوات الإحصائية الموضحة في كل من الفصل العاشر والحادي عشر من هذا الكتاب، والخاصة بتحديد حجم العينة وتقييم النتائج التي تم الحصول عليها من فحص العينات باستخدام نظم الكومبيوتر والبرامج الملائمة.

فيتضمن، على سبيل المثال، برامج الكومبيوتر Audex 100 التي سندرسها في نهاية هذا الفصل القدرات التالية:

١ ـ اختيار البيانات لفحصها مع المستندات الأصلية.
٢ ـ مقارنة البيانات الأصلية التي تم مراجعتها مع البيانات المخزنة على ملفات الكومبيوتر.
٣ ـ إعادة حساب قيمة الأرصدة السابق معالجتها بواسطة الكومبيوتر.

٤ ـ اختبار الخطوات المنطقية لمعالجة البيانات اليكترونياً من خلال محاكاة عمليات تشغيل برامج الكومبيوتر.
٥ ـ اختبار مجتمع المراجعة على ضوء خاصية معينة.
٦ ـ تغيير تسلسل البيانات المستخرجة من ملفات العميل لتلائم إجراءات المراجعة.
٧ ـ إعداد المصادقات والقوائم والتقارير الخاصة.
٨ ـ إعداد جداول المراجعة المبدئية من ملفات حسابات الأستاذ العام الالكترونية.
٩ ـ تحليل الحسابات والانحرافات والتعرف على العناصر اللازم فحصها.
١٠ ـ اختبار صحة تحميل العمليات على الحسابات المختلفة بواسطة الكومبيوتر.

إعداد برامج الكومبيوتر:

Developement of Computer Audit Programs

يجب أن يتوفر للمراجع، بطبيعة الحال، عدداً من برامج الكومبيوتر الملائمة حتى يمكنه جمع أدلة الإثبات اللازمة باستخدام نظام الكومبيوتر. وبصفة عامة، يمكن للمراجع الحصول على البرامج من ثلاثة مصادر وهي:

١ ـ برامج الكومبيوتر التي يعدها ويستخدمها العميل.
٢ ـ برامج الكومبيوتر التي يعدها المراجع بنفسه خصيصاً لكل عملية مراجعة.
٣ ـ برامج المراجعة الالكترونية العامة التي تعدها مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية لأداء مهام المراجعة المختلفة.

البرامج التي يعدها العميل: Programs Written by the Client

غالباً ما تكون بعض التحاليل التي يقوم بها المراجع (مثل حساب آجال حسابات المدينين وتحليل النسب المالية) مفيدة للعميل في إدارة أعماله واتخاذ القرارات. ولهذا السبب قد يكون لدى العميل عدداً من برامج الكومبيوتر التي يستخدمها في إعداد مثل هذه التحاليل أو الدراسات، والتي قد يكون في إمكان المراجع استخدامها في آداء بعض مهام عملية المراجعة، إلا أن ذلك قد يؤدي إلى تعرض المراجع إلى مخاطر فقد حيادته واستقلاليته عن العميل. ولذلك السبب يجب أن يفحص المراجع بدقة برامج العميل التي سيستخدمها قبل الاعتماد عليها

في آداء بعض مهـامه. ويعتمـد فحص واختبار سـلامة هـذه البرامـج على نتـائـج دراسته لأساليب الرقابة الداخلية على البرامج وعمليات مركز الكومبيوتر. فيحتاج المراجع، على الأقل، فحص وثائق البرامج وسجلات تشغيل النظام الالكـتروني، كـما يجب عمل اختبـارات لاكتشاف مـا إذا كانت هـذه البرامـج تنفذ فعـلاً كافـة الخطوات والعمليات المفـترض حدوثهـا. ويفضل عمـل هذه الاختبـارات الأخيرة باستخدام أجهزة ومعدات كومبيوتر أخرى بخلاف تلك التي يستخدمهـا العميل. وبصفة عامة يجب على المراجع فحص واختبار برامج العميل قبـل استخدامهـا في أداء مهمته، والتي قد تنطوي على عمليـات معقدة تستغـرق وقتاً طـويلاً. كـما أن استخـدام هذه الـبرامج قـد يتطلب خلفيـة أكثر عمقـاً في إعداد وتعـديل بـرامـج الكومبيوتر عن تلك التي تتوافر لدى المراجع غالباً.

البرامج التي يعدها المراجع : Programs Written by the Auditor

قد يتغلب المراجع على مشـاكل اختبـار برامـج الكومبيـوتر التي يستخـدمها العميل، عندمـا يستخدم بـرامج المـراجعة التي يعـدها بنفسـه أو بواسـطة معدي البرامج الذين يعملون بمكتب المراجعة. وينطوي إعـداد هذه الـبرامج عـلى خمسة خطوات تشبه تلك الخطوات المتبعة في وضع أي برنامج كومبيوتر وهي:

١ ـ تحديد أهداف مهمة المراجعة والإجراءات التي يمكن أن يحققها البرنامج.

٢ ـ إعداد قائمة بتفاصيل عملية المعالجة اللازمة لتحقيق أهـداف المراجعـة وأداء إجراؤاتها.

٣ ـ إعداد خريطة تدفق خطوات إدخال ومعالجة البيانات واستخراج المخرجات.

٤ ـ إعداد برنامج الكومبيوتر، على ضوء خريطة تدفق النظام، بلغة يقبلهـا نظام الكومبيوتر المستخدم في معالجة البيانات.

٥ ـ اختبـار الـبرنـامـج والتحقق من خـلـوه من الأخـطاء، ومن ثم التـأكـد من تحقيقه لأهداف مهمة المراجعة وتنفيذ إجراءاتها.

وبعـد الانتهاء من تنفيـذ الخطوات الخمس السـابقة، يكـون في استـطاعـة المراجع استخدام هذه البرامج لأداء إجراءات المراجعـة اللازمـة لتحقيق أهدافهـا المحددة في الخطوة الأولى. وتوظف مكاتب المـراجعة والمحـاسبة القـانونيـة الكبيرة

أشخاصاً متخصصين في إعداد واختبار مثل هـذه البرامـج . وتتميز هـذه الطريقـة باستقلالية وحيادية خطوات إعداد البرامـج . إلا أن إعداد هـذه البرامـج غالبـاً ما يستغرق وقتاً طويلاً وتكلف نفقات مرتفعة، خاصة وأن هذه البرامج تكون محدودة الاستخدام لعميل ما خلال فترة محددة، الأمر الذي يتطلب ضرورة تعديلهـا حتى تتمشى مـع أي تغـيرات مستقبلة في نـظم معـالجـة البيـانـات التي يتبعهـا هؤلاء العملاء. وعلى ضـوء عيوب هـذا الأسلوب، لجأت مكـاتب المحاسبـة والمراجعـة القانونية الكبيرة إلى إعداد «البرامج الالكترونية العامة للمراجعـة» (Generalized Aidit Programs).

البرامج الالكترونية العامة للمراجعة : Generalized audit Programs

نظراً لعدم وجود اختلافاً جوهرياً بـين مهام وإجـراءات مراجعـة العمليات المختلفة لعملاء المراجعة، لجأت مكاتب المحاسبة والمـراجعة القـانونيـة الكبيرة إلى إعـداد واستخدام بـرامج اليكـترونية للمـراجعـة متعـددة الأهـداف، والتي يمكن استعمالها في عدد كبير من خطوات مراجعة النظم الالكترونية بـأقل قـدر من الخبرة والإلمام بنظم الكومبيوتر. كما يمكن استخدام هذه الـبرامج في مـراجعة مؤسسـات تختلف فيها أنواع نظم الكومبيوتر وأجهزتها.

فيمكن إعداد برامج كومبيوتر لاستخدامها في مراجعة تـطبيقات نـوع معين من الصناعة، لقراءة ملفات العميل واستخراج صـورة من محتويـاتها وتحـويلها إلى نمط معين ونقلها على شرائط ممغنطة، ثم معالجة بيانات هـذه الأشرطة بـاستخدام الـبرامج الالكـترونية للمـراجعة. ويجب مـلاحظة أنـه بالـرغم من اختلاف نـظم الكـومبيوتـر والبرامـج التي تستخدمهـا هذه النـظم، إلا أنه يمكن تنميط البيـانات واستخدامها في أي من هذه النظم (بصرف النظر عن الأختلاف بين أجهزة النظام والبرامج التي تستخدمها). ويطلق على ذلك السجل (الذي تسجل عليه البيانـات في نمط معين) المستخدم في آداء إجراءات المراجعـة اسم «ملف بيانـات المراجعـة» (Audit Work File).

وبدلاً من إعداد برامج مراجعة لكل نوع من الأنشطة الاقتصادية المختلفة، يعد المراجع (مكاتب المراجعة والمحاسبة القانونية) مجموعة من البرامج الالكترونيـة التي يمكن بعد إدخال بعض التعديلات الـطفيفة عليهـا، استخدامهـا في مراجعـة حسابات عملاء مراجعة مختلفين. وتصمم هذه البرامج لاستعمالها بواسطة أفراد ليس

لديهم خبرة واسعة في إعداد برامج الكومبيوتر لأداء عدد كبير من عمليات جمع البيانات ومعالجتها مثل قراءة بيانات الملفات، واختيار وإعداد ملفات بيانات المراجعة من واقع ملفات العميل، ومعالجة وتصنيف وتلخيص البيانات الموجودة بالسجلات، وتنفيذ عمليات حسابية معينة يطلبها المراجع، وطباعة تقارير خاصة.

وقد قام كل مكتب من مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية الكبيرة بإعداد برامجهم الخاصة التي يحمل كل منها اسماً مميزاً بها، مثل Audex 100 التي تستخدمها شركة Arthur Anderson & Co، ويطلق اسم Auditape على مجموعة برامج شركة Deloitte Haskins & Sells و Auditapak IIعلى مجموعة برامج شركة Coopers & Lybrand، و Strata على مجموعة برامج شركة Touche Ross & Co، و S/2190 على مجموعة برامج شركة Peat, Marwick، Mitchell & Co، و Computer File Analyzer على مجموعة برامج شركة Price Waterhouse & Co. ويوضح الملحق الثاني من هذا الفصل أسماء مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية والبرامج المستخدمة في عمليات المراجعة.

وتقوم هذه البرامج بأداء الوظائف التالية والسابق توضيحها في مناقشة سالفة:

١ - مقارنة بيانات ملفات وسجلات الكومبيوتر المختلفة وإعداد كشف مطبوع بأي مخالفات للمواصفات أو الشروط التي يتضمنها برنامج الكومبيوتر.
٢ - اختيار عينات عمليات مختلفة من سجلات الكومبيوتر وإعداد كشف بها.
٣ - تحليل آجال وإعداد حسابات العملاء وإعداد قوائم بها.
٤ - اختبار العمليات الحسابية وطباعة كشوف الأخطاء.
٥ - فحص السجلات الالكترونية لاكتشاف العمليات غير العادية وطباعتها.

وكما يتضح لنا أن مجموعة البرامج العامة تهدف إلى آداء عدداً مختلفاً من المهام والخطوات التي يقوم بها المراجع، ولذلك يحتاج الأمر إضافة مواصفات خاصة بمتطلبات كل تطبيق محاسبي حتى تتلائم وظائف هذه البرامج مع متطلبات عملية المراجعة الخاصة بالعميل. وبالرغم من ذلك فإن عمل تلك التعديلات يمثل عبئاً ضئيلاً بالمقارنة بمقدار الجهد والوقت والتكلفة اللازم لإعداد برنامج

مـراجعة خـاص لكل عميـل. وبصفة عـامة يتم إعـداد وإدخال مـواصفات تلك التعـديلات في الـوحدة المـركزيـة لمعالجـة البيانـات كوسيلة للتعـريف بالعمليـات والوظائف الخـاصة لكـل خطوة من خـطوات تنفيذ الـبرامج الالكـترونية العـامة. وبالرغم من اختـلاف مواصفـات تلك التعديـلات فيها بـين البرامـج الالكترونيـة العامة للمراجعة المختلفة، إلا أنه يجب في جميع الأحوال مراعاة ما يلي:

١ ـ خصـائص نظام الكـومبيوتـر تحت المراجعـة مشتملة على وسـائل المـدخلات والمخرجات المستخدمة.

٢ ـ أشكـال ملف المـراجعـة المـطلوب والـذي يتم إعـداده بـواسـطة بـرامـج الكومبيوتر.

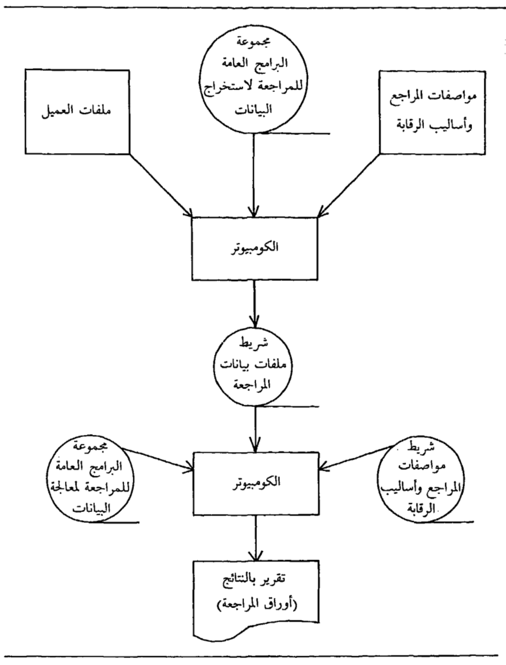
٣ ـ خصائص ملفات العميل الالكترونية.

٤ ـ أنواع الوظائف المطلوب آدائها.

٥ ـ أنواع العمليات الحسابية المطلوبة.

٦ ـ خصائص التقارير المطلوبة.

ويوضح الشكـل رقم (١) العلاقـة بين ملفـات العميل، والمـواصفات التي يتطلبها المراجع، ومجموعة البرامج الالكترونية العامة للمراجعة، وكـل من ملفات بيانات المراجعة وتقارير المخرجات.



شكل رقم (١): استخدام مجموعة البرامج العامة للمراجعة الالكترونية

خطوات إعداد واستخدام البرامج الالكترونية العامة للمراجعة:

Steps in Developing and Using Generalized Audit Software

يوجد هناك أربعة خطوات لتطوير واستخدام البرامج الالكترونية العامة للمراجعة وتتضمن:

١ ـ خطوة الدراسة والتخطيط.

٢ ـ خطوة إعداد خرائط التدفق الشاملة وكافة الوثائق الخاصة بالبرامج.

ـ خطوة إعداد البرامج واختبارها.

٤ ـ خطوة استخدام مجموعة البرامج في عمليات المراجعة الفعلية.

الدراسة والتخطيط: Planning the Software Package

تبدأ خطوة الدراسة والتخطيط بتعريف أهداف المراجعة المرجو تحقيقها بواسطة البرامج الالكترونية العامة. ويستطيع المراجع تحديد هذه الأهداف باستخدام برنامج مراجعة مبدئي مفصل.

وبعد ذلك يحصل المراجع من العميل على معلومات كافية عن خصائص أجهزة وملفات الكومبيوتر تحت المراجعة وإمكانية الحصول على هذه الملفات. وبناء عليه يقوم المراجع بتقييم الموقف لتحديد مدى ملاءمة أجهزة وملفات العميل مع متطلبات مجموعة البرامج الالكترونية العامة للمراجعة. وعلى ضوء هذه الدراسة يتم وضع الإجراءات العامة للمراجعة وكذلك خطة العمل التي سنقوم بعرضها في الخطوات التالية.

إعداد الوثائق: Development of Underlying Documentary Support

يتم في هذه الخطوة تحديد ووضع تفاصيل تطبيقات برامج الكومبيوتر التي تشتمل على الخطوات المنطقية والحسابية ونماذج التقارير والإجراءات الرقابية اللازمة لهذه التطبيقات. ثم يتم إعداد خرائط تدفق تطبيقات البرامج الإلكترونية للمراجعة، والتي تعتبر بمثابة وثيقة تأييد لعمليات المراجعة.

إعداد البرامج واختبارها: Coding and Testing the Software Package

يتم في هذه الخطوة إعداد البرامج اللازمة لتطوير البرامج الالكترونية العامة لتتلائم مع مواصفات التطبيقات المحاسبية تحت المراجعة، حيث تسجل هذه المواصفات على بطاقات مثقبة أو شريط ممغنط بلغة الآلة. بعد ذلك يقوم المراجع بتطبيق البرامج الالكترونية العامة والشريط الممغنط لمواصفات تطوير البرامج لاختبار ملف أو أجزاء من ملفات العميل، وذلك حتى يتحقق المراجع من استطاعة مجموعة البرامج تفسير محتويات هذه الملفات، بغرض إنشاء المعلومات اللازمة لتحقيق أهداف المراجعة.

استخدام مجموعة البرامج الالكترونية في عملية المراجعة:

Using the Computer Audit Package on an element of the Audit

يبدأ المراجع في هذه الخطوة بتطبيق كل من مجموعة البرامج الالكترونية العامة للمراجعة وبرامج تطويرها في آداء عدد من مهام المراجعة. فتستخدم هذه المجموعة من البرامج مثلاً في إنشاء ملف بيانات المراجعة من خلال قراءة بيانات الملفات الرئيسية للعميل، وإعداد ملف جديد يحتوي على بيانات حقول معينة من الملف الرئيسي. وتخضع بيانات ملف المراجعة لعدد من إجراءات المراجعة بدون التعرض لمخاطر إحداث أي أضرار للملفات بيانات العميل. وبعد الانتهاء من معالجة بيانات ملف المراجعة، تطبع معلومات المراجعة (من واقع بيانات ملف المراجعة) ويحتفظ بها ضمن أوراق المراجعة.

كما يمكن استخدام الكومبيوتر لتصنيف السجلات وإعادة ترتيبها في تسلسل مختلف يتلائم مع متطلبات العمليات الحسابية، وطباعة التقارير، وأي معالجات أخرى. فيمكن على سبيل المثال، إعادة ترتيب سجلات ملف بيانات المراجعة تصاعدياً أو تنازلياً على أساس قيم يحددها المراجع.

وباستخدام هذه البرامج يمكن كذلك حساب قيم إضافية أخرى أو اختبار بعض القيم المسجلة في ملف بيانات المراجعة. وفي هذه الاستخدامات يقوم الكومبيوتر بعمل الوظائف التي كان يقوم بآدائها المراجع يدوياً، للتحقق من سلامة وصحة الأرصدة والقيم الموجودة في السجلات المحاسبية، كما يستطيع المراجع إنشاء ملفات جديدة طبقاً لمواصفاته الخاصة. وبالمثل يمكن استخدام

البرامج العامة لاختيار سجلات معينة أو معالجة بيانات يتم اختيارها عشوائياً من ملفات العميل أو ملف بيانات المراجعة. فيمكن على سبيل المثال استخراج بنود تزيد قيمتها عن مقدار معين من ملفات العميل أو ملف المراجعة، وأما معالجتها طبقاً لبرنامج المواصفات، أو طباعتها بلغة مقروءة لفحصها يدوياً، أو تضمينها في ملف أوراق المراجعة.

وبالطبع تكون مخرجات خطوات المراجعة الالكترونية مطبوعة بلغة مقروءة لتكون برهان مرئي لنتائج إجراءات المراجعة الالكترونية. ويتنبأ بعض الكتاب في ميدان المراجعة الالكترونية أنه من المتوقع أن تتلاشى الحاجة إلى الحصول على مخرجات مطبوعة لأوراق المراجعة حيث سيحل محلها أوراق المراجعة الالكترونية، التي يحتفظ بها في شكل أسطوانات أو أشرطة ممغنطة مثل شرائط وأسطوانات الموسيقى، إلا في بعض الأحوال التي قد يحتاج الأمر فيها إلى فحص محتويات شريط ملف أوراق المراجعة.

برامج Audex الالكترونية

ناقشنا حتى الآن بشكل عام الوسائل التي اتبعتها مهنة المراجعة في مواجهة مشاكل مراجعة السجلات الالكترونية بواسطة مجموعة البرامج الالكترونية العامة للمراجعة والتي تسمح باستخراج ومعالجة البيانات المحاسبية مباشرة من السجلات الالكترونية. وسنقوم هنا بفحص هيكل ومحتويات واستخدامات مجموعة برامج Audex 100 الخاصة بشركة Arthur Anderson & Co للمحاسبة والمراجعة القانونية الأمريكية، حيث سنبدأ مناقشتنا بعرض تاريخي لإنشاء هذه البرامج ثم دراسة إمكانياتها وكيفية استخدامها في آداء مهام المراجعة.

عرض تاريخي:

حث انتشار استخدام المؤسسات الاقتصادية لأجهزة الكومبيوتر في تسجيل العمليات المالية خلال الستينات عدداً كبيراً من مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية الكبيرة إلى انتهاز الفرصة وتطوير إجراءات امراجعة في استخدامات الكومبيوتر. وفي عام ١٩٦٩ م وضعت شركة Arthur Anderson & Co برامج المراجعة الالكترونية العامة (والمعروفة باسم Audex) وبدأت في استخدامها في آداء مهام المراجعة.

ومع تطـور تكنولوجيا الكومبيوتر في بداية السبعينات وارتفاع قدرات وطـاقة ذاكرة الوحدة المركزية لمعالجة البيـانات وزيـادة درجة تعقـد نظم الملفـات وقواعـد البيـانات، بـدأت شركة Arthur Anderson في عـام ١٩٧٥ م بتحديث مجمـوعة البرامج الخاصة بها، والتي نتج عنها Audex 100 التي تتميز بخاصيتين وهما:

١ ـ مرونة ملاءمتها لنظم الكومبيوتر المتعددة.

٢ ـ إمكـانياتهـا في آداء بعض مهام المـراجعـة التي لم يكن في استـطاعـة Audex تنفيذها..

قدرات البرامج:

إن اسـم هـذه البرامـج ما هـو إلا اختصـار لعبـارة AUDit EXtract والتي تشير إلى وظائفه التي تتمثل في استخراج البيانات من عدد من ملفات الكومبيوتر. إلا أنه في استطاعة هذه البرامج آداء وظائف أخرى تتمثل في معالجة تلك البيانات المستخـرجة لتكـون في شكل مـلائم لكـل عمليـة مـراجعـة. وتتضمن القـدرات التشغيلية لبرامج Audex 100 عمليات الاختيـار والاستخراج والتبـويب والمطابقـة والجمع والتلخيص واختيار العينـات وإعداد الأشكـال والحساب وعمـل الفحص المتتـابع والـطباعـة. وتسمح كـل هذه القـدرات للمراجـع بآداء كـافة إجـراءات المراجعة القانونية المطلوبة.

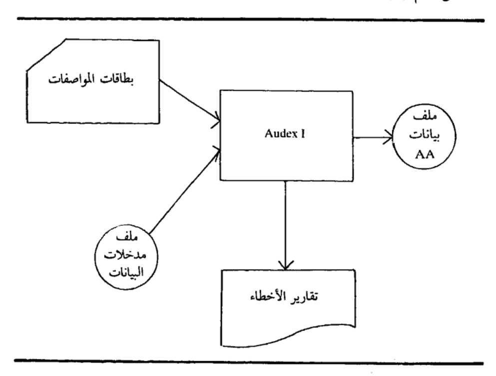
ويمكن آداء كافة هذه الوظائف باستخـدام Audex 100 في أجهزة 430D أو IBM System 350, 370, 303X. كذلك تستخدم هذه البرامج الأشرطة المغنطة أو بطاقات البيانات المعدة بواسـطة أجهزة مثـل Univac – 9000 أو أجهزة أخـرى (بعد إدخال بعض التعديلات على الأشرطة أو البـطاقات)، حيث يلزم استخـدام برنامج خاص لتحويل البيانات المعدة بواسطة أجهزة أخرى قبل استعـمال Audex 100 لمعالجة تلك البيانات.

ولا يتطلب استخدام مجمـوعة بـرامج Audex 100 قـدرات فنية خـاصة في إعداد برامج الكومبيوتر. حيث يكفي أن يكون المراجـع ملماً بالمعلومـات المخزنـة بملفات الكومبيوتر، وعلى فهم بوظائف البرنامج التي يجب تطبيقها لتحقيق أهداف المراجعة المرجوة. فقد صممت هذه البرامج حتى يستطيع المـراجع تحقيق أهـداف إجراءات المراجعة بكفاءة وفعـالية مـرتفعة وبـأقل جهـد يدوي، وبـطريقة عمليـة للتوصل إلى المعلومات الموجودة بنظام الكومبيوتر.

استخدام البرامج :

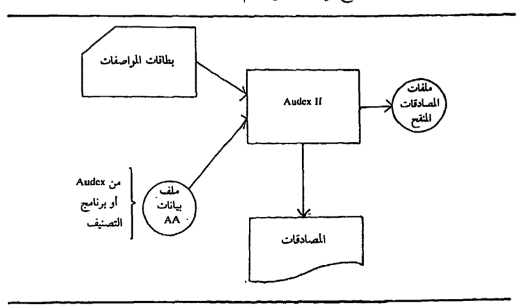
يمكن اعتبار Audex كما لو كان مكتبة تتضمن عدد من برامج الكومبيوتر تستخدم في مجموعات لأداء إجراءات معينة من إجراءات المراجعة، حيث يكون في استطاعة المراجع تغيير تشكيلة مجموعة البرامج المستخدمة في آداء عدد مختلف من وظائف المراجعة لدى عدد متنوع من العملاء. فيستطيع المراجع على سبيل المثال استخدام برامج الاستخراج والإضافة والطباعة لإضافة بيانات ملف ما وطباعة المجموع الرقابي لمحتويات هذا الملف. كما يمكن استخدام برامج أخرى لفحص بيانات ملفات المخزون لاكتشاف عناصر المخزون بطيئة الحركة وطباعة تقرير بتفاصيل هذه العناصر.

ويقسم Audex 100 إلى مجموعتين Audex IIو Audex I، حيث يتم استخراج بيانات العميل من سجلاته الالكترونية وتنفيذ بعض وظائف المراجعة بواسطة Audex I . وتتمثل مخرجات هذه البرامج في ملف بيانات جديد يطلق عليه اسم «AA Record File» (ملف سجلات مراجعة شركة AA) والموضح في الشكل رقم (٢).



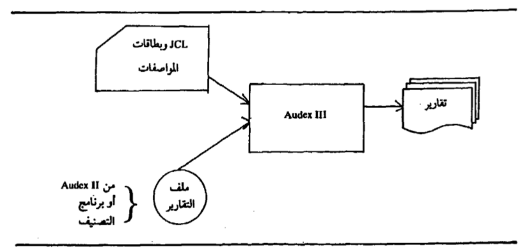
شكل رقم (٢) برنامج Audex I

أما Audex II فقد صمم لتنفيذ عمليات معالجة البيانات التي تم إنشائها باستخدام Audex I، وطباعة تقارير أو مصادقات عن البيانات المسجلة في AA Record File كما هو موضح في الشكل رقم (٣).



شكل رقم (٣): برنامج Audex II

ويشتمل Audex 100 مجموعة أخرى يطلق عليها Audex III وتختص بطباعة تقارير أخرى من واقع التقارير السابق إعدادها بواسطة Audex II. ويوضح شكل رقم (٤) تدفق عمليات هذه المجموعة.



شكل رقم (٤): برنامج Audex III

ويتم تنسيق وظائف المجموعات الثلاثة من برامج Audex 100 باستخدام كشوف مواصفات Audex، حيث يختار ويربط المستخدم البرامج المطلوبة بعضها ببعض من خلال الإجابة على الاستفسارات الخاصة بمواصفات تشغيل Audex (والموجودة في كشوف مواصفات Audex). ويوجد هناك عدد من التعليمات يتطلب الإجابة على كل منها استخدام رمز محدد يشير إلى تعريف ما من ضمن تعاريف العمليات التي يحتويها Audex. وتحدد هذه المواصفات على ضوء أنواع المدخلات اللازمة لتطبيق ما وشكل المخرجات المطلوبة من هذا التطبيق. يلي ذلك إعداد بطاقات مثقبة من واقع كشوف مواصفات Audex لاستخدامها مع برامج Audex وملفات البيانات (انظر أشكال (٢) و(٣) و(٤)) حتى يمكن تشغيل مجموعة البرامج العامة لتنفيذ عمليات محددة. وتدل الرموز JCL على «Job Control Langage» أو لغة التحكم في العمليات.

Audex I : تختص هذه المجموعة من البرامج، كما سبق القول، باستخراج البيانات المخزنة على ملفات العميل الالكترونية وإعادة ترتيبها وإعدادها بشكل يلائم تطبيقات Audex 100، وإنشاء ملف جديد (AA Record File). ويستخدم هذا الملف مع مجموعة برامج إعداد التقارير (Audex II) التي تدخل ضمن أوراق المراجعة. وبجانب استخراج وتعديل بيانات العميل، يمكن استخدام Audex I في أداء الوظائف التالية:

١ - فحص حقول البيانات في ملفات العميل للتأكد من صحة تسلسلها.
٢ - تنفيذ العمليات الحسابية مثل الجمع والطرح والضرب والقسمة على البيانات المستخرجة من ملفات العميل.
٣ - تسجيل البيانات المستخرجة على AA Record File.
٤ - اختيار البيانات التي سيتم معالجتها بواسطة Audex II على أساس خصائص محددة.

ويقوم هذا البرنامج بمعالجة بيانات العميل المسجلة على بطاقات مثقبة أو أشرطة أو أسطوانات ممغنطة.

Audex II : تختص هذه المجموعة من البرامج، كما سبق القول، بإعداد التقارير أو المصادقات المطبوعة من واقع البيانات التي يحتويها AA Record File، حيث يحتاج الأمر أن يحدد المراجع أنواع وأشكال التقارير المطلوبة من خلال

بطاقات مواصفات البرامج. وفي استطاعة Audex II أن يقوم بالوظائف التالية قبل إعداد وطباعة التقارير:

١ - تحليل حقول البيانات وتبويبها في مجموعات مثل توزيع حسابات العملاء بالملف في مجموعات طبقاً لأرصدتها.

٢ - تلخيص السجلات ذات الصفات المتماثلة مثل سجلات بنود المخزون بطيئة الحركة.

٣ - جمع البيانات اللازمة لعمل المجاميع الرقابية والقيم الإجمالية مثل الرواتب والأجور، والمدفوعات والمقبوضات النقدية.

٤ - اختيار أو رفض سجلات ذات خصائص معينة مثل حسابات العملاء ذات الرصيد الدائن.

٥ - اختيار عينات من بيانات السجلات عشوائياً أو على أساس منظم (Systematic) أو في مجموعات متعاقبة (Block).

قدرات أخرى لبرامج Audex 100: تشتمل مجموعة برامج Audex 100على خصائص أخرى بجانب تلك العمليات الأساسية السابق عرضها تتمثل في:

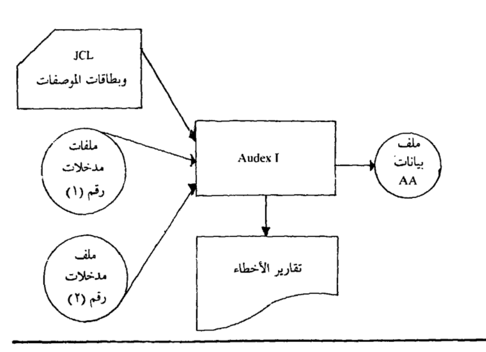
المتخدام ملفين بيانات في نفس الوقت لإدخال البيانات بواسطة Audex I.

٢ - تصنيف محتويات ملف AA Record File قبل تسجيل البيانات في Audex I.

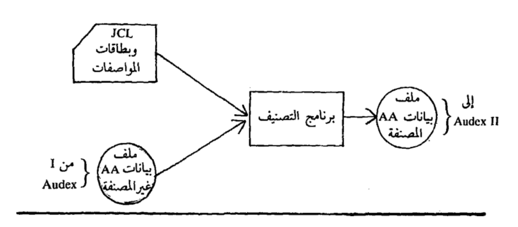
٣ - استخراج ملفات إضافية أخرى بواسطة Audex II لإعداد تقارير خاصة أو عمليات معالجة بيانات أخرى.

٤ - طباعة ملف تقارير منقح يحتوي على البيانات المسجلة مؤقتاً خلال تشغيل Audex II على شريط أو أسطوانة ممغنطة (تتم هذه الوظيفة باستخدام Au-dex III).

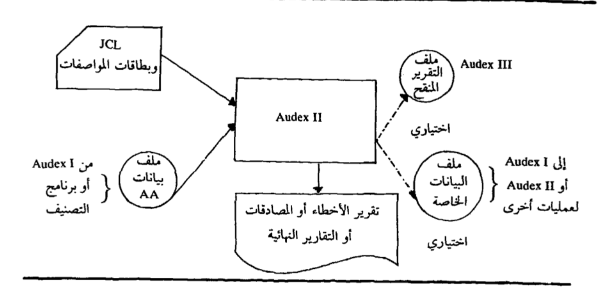
وتوضح أشكال رقم (٥) و(٦) و(٧) و(٨) تدفق خطوات تلك الوظائف.



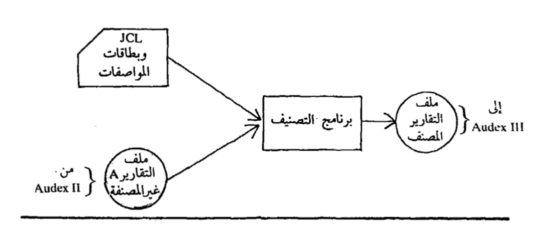
شكل رقم (٥) معالجة ملفين في نفس الوقت.



شكل رقم (٦) تصنيف البيانات.



شكل رقم (٧): إعداد ملفات المخرجات الإضافية.



شكل رقم (٨): استخراج ملف التقارير المصنف.

ملاحظة أخيرة: يتضح لنا الآن أن استخدام Audex 100 لا يتطلب أي خبرات أو مهارات خاصة في إعداد برامج الكومبيوتر، وبالرغم من ذلك تقوم شركة Arthur Anderson بتدريب كافة موظفيها على مواصفات وخصائص واستخدامات Audex 100 وكافة محتوياته. وقد اتبعت هذه الشركة سياسة تدريب مراجعيها على كافة مستوياتهم على آداء وظائف المراجعة في ظل النظم الالكترونية وبهذا تضمن الشركة تطبيق Audex 100 بشكل فعال وكفاءة عالية.

ولا يغفل علينا أن Audex 100 ما هو إلا آداة أو وسيلة يستخدمها المراجع في آداء مهام وظيفته، ولا أثر لاستخدامها على أهداف المراجعة نفسها. كما يجب مراعاة أنه ليس في إمكان Audex 100 أن يقوم بتنفيذ إجراءات المراجعة تلقائياً، حيث أن برامج الكومبيوتر تعد بهدف إصدار تعليمات للوحدة المركزية في نظام الكومبيوتر بتنفيذ بعض المهام التي كان المراجع يقوم بأدائها يدوياً. وأخيراً، ما زال المراجع مسئولاً عن تحديد طريقة استخدام برامج Audex 100، وإعداد التعليمات المفصلة بالإجراءات التي ستقوم البرامج بتنفيذها، وتقييم النتائج المستخرجة من تطبيقات هذه البرامج.

ويوضح الملحق الأول لهذا الفصل كيفية استخدام مجموعة البرامج الالكترونية العامة للمراجعة في فحص السجلات الالكترونية لتطبيقات المخزون وحسابات العملاء.

الملحق الأول:
استخدامات البرامج الالكترونية العامة للمراجعة

تسمح هذه البرامج العامة بأداء عدد كبير من مهام مراجعة البيانات المالية المخزنة على وسائل مختلفة لحفظ الملفات والسجلات، ويمكن استخدام هذه البرامج في تأدية الوظائف التالية:

١ ـ إجراء العمليات الحسابية أو التحقق من صحتها.
٢ ـ اختيار أو رفض أو تلخيص بعض البنود ذات خصائص معينة.
٣ ـ إعداد المجاميع الجزئية والنهائية.
٤ ـ حساب واختيار وتقييم العينات الاحصائية لعمل اختبارات المراجعة.
٥ ـ طباعة تقارير المخرجات وفقاً لمواصفات يحددها المراجع.
٦ ـ إعادة ترتيب بيانات الملفات والسجلات في تسلسل إجراءات المراجعة.
٧ ـ مقارنة ودمج محتويات ملفين أو أكثر.
٨ ـ إعداد ملفات بلغة الآلة طبقاً لمواصفات يحددها المراجع.

وكما سبق أن وضحنا في هذا الفصل، يجب استخدام بطاقات المواصفات الملائمة لكل من هذه الاستخدامات حتى يمكن تحقيق أهداف البرامج العامة للمراجعة، وفيما يلي عرض لكيفية استخدام هذه البطاقات في مراجعة كل من النظام الالكتروني للمخزون وحسابات العملاء.

استخدام البرامج العامة في مراجعة عمليات المخزون:

يستخدم المراجع بطاقات المواصفات مع البرامج الالكترونية العامة لمراجعة عمليات المخزون، حيث يحتفظ العميل ببطاقات مثقبة لكل بند من بنود المخزون، وتأدية الوظائف التالية:

١ ـ مقارنة بيانات بطاقات المخزون التي أعدها المراجع من واقع اختبارات عد عناصر المخزون مع بيانات المخزون المسجلة على ملفات العميل. وينتج عن هذه المقارنة كشف بالاختلافات في عناصر المخزون.

٢ ـ اختيار وطباعة عينة عشوائية لعناصر المخزون من ملفات العميل، طبقاً لمواصفات معينة مثل تكلفة الوحدة أو إجمالي القيمة. وعليه يمكن مقارنة

هذا البيان مع نتائج اختبارات عد المخزون وقيم المخزون السابق تحديدها على انفراد.

٣ ـ اختبار ملف المخزون لاكتشاف عناصره التي لم تتغير أرصدتها خلال فترة محددة، وطباعة كشف بهذه العناصر للتعرف على بنود المخزون بطيئة الحركة أو المتقادمة.

٤ ـ فحص ملف المخزون لاكتشاف العناصر التي يكون رصيد كميتها مرتفعاً نسبياً، بالمقارنة مع حد أقصى لا يجب أن يفوقه الرصيد أو كمية المبيعات أو المواد المستخدمة في التصنيع خلال العام. ويستخدم تقرير هذا الاختبار لتحديد بنود المخزون بطيء الحركة.

٥ ـ مقارنة كميات عناصر المخزون التي سجلها المراجع على بطاقات مثقبة من واقع اختبارات عد المخزون مع كميات المخزون المسجلة على ملفات العميل، وطباعة تقرير باختلاف كميات المخزون.

٦ ـ استخدام بطاقات المواصفات لحساب قيمة المخزون من واقع الكميات المسجلة في بطاقات المخزون التي أعدها المراجع وتكلفة الوحدة الموجودة في ملف العميل الرئيسي للمخزون، ومقارنة تلك القيمة بالقيمة السوقية لعناصر المخزون للتحقق من صحة تطبيق مبدأ التكلفة أو السوق أيهما أقل في تقويم المخزون بالقوائم المالية.

استخدام البرامج العامة في مراجعة حسابات العملاء:

١ ـ استخدام بطاقات المواصفات لتصنيف حسابات العملاء، المسجلة على الملف الرئيسي للعميل، في مجموعات طبقاً لمدى معين، وطباعة الحسابات التي يجب فحصها على أساس معايير اختبار معينة.

٢ ـ اختيار حسابات معينة من ملف العميل الرئيسي لحسابات المدينين على أساس مواصفات معينة للحصول على مصادقات لأرصدة هذه الحسابات، وطباعة المصادقات نفسها لكل حساب من هذه الحسابات التي وقع عليها الاختيار. وعند وصول المصادقات من العملاء يتم مقارنة بياناتها مع أرصدة هذه الحسابات المسجلة في الملف الرئيسي لحسابات العملاء لدى العميل.

٣ - التعرف على وطباعة كافة حسابات العملاء ذات الخصائص المعينة (باستخدام بطاقات المواصفات) مثل حسابات العملاء ذات الأرصدة الدائنة. ويتم إجراء فحص مستندي للعمليات المسجلة في هذه الحسابات.

٤ - فحص الملف الرئيسي لحسابات العملاء للتعرف على وإعداد كشف بأرصدة حسابات العملاء التي تجاوزت فترة سداد أرصدتهم شروط الائتمان الممنوحة للعميل.

٥ - اختبار صحة العمليات الحسابية وترصيد حسابات العملاء في الملف الرئيسي وطباعة أي أخطاء يكتشفها هذا الاختبار.

٦ - فحص ملف حسابات العملاء للتحقق من شمولية محتوياته مثل اكتشاف حساب عميل لم يستوف شروط ائتمان.

٧ - فحص أرصدة حسابات العملاء لاكتشاف تلك الحسابات التي تزيد أرصدتها عن مقدار الائتمان الممنوح للعميل، وإعداد كشف بهذه الحسابات وأرصدتها.

الملحق الثاني:
مجموعة برامج الكومبيوتر
التي تستخدمها مكاتب المحاسبة

Firm *	Software **	Firm *	Software **
Whinney Murray 57 Chiswell Street London ECI 4SY, England	ASK-360	Price Waterhouse & Co. 1251 Avenue of the Americas New York, N.Y. 10020	Computer File Analyzer
Alexander Grant & Co. One First National Plaza Chicago. Ill. 60670	AUDAS-SIST	Dylakor Software Systems, Inc. 16255 Ventura Boulevard Encino, Calif. 91436	DYL 250 DYL 260
Arthur Andersen & Co. 69 West Washington Street Chicago, Ill. 60602	AUDEX AUDEX 100	Cullinane Corporation Wellesley Office Park 20 William Street. Wellesley, Mass 02181	EDP-Auditor
U.S. Department Of Commerce	AUDIT		

Springfield, Va. 22151	AUDDAID	Department of Health,	HEWCAS
Seymour Schneidman &		Education and welfare	
Associates		Audit Agency	
405 Park Avennue		Office of the Assistant	
New York, N.Y. 10022		Secretary, Comptroller	
Deloitte, Haskins & Sells	AUDITAPE	330 Independence Ave-	
1114 Avenue of the Amer-		nue, S.W.	
icas		Washington, D.C. 20201	
New York, N.Y. 10036	AUDIT-	Informatics, Inc.	MARKIV
Dataskil	FIND	21050 Vanowen Street	AUDIT
Reading Brige House		Canoga Park, Calif, 91303	
Reading England	AUDIIPAK	Computer Resources	PROBE
Coopers & Lybrand	II	Corp.	
1251 Avenue of the Amer-		23 Leroy Avenue	
icas		Darien, Conn. 06820	
New York, N.Y. 10020	AUDIT	Programming Methods,	SCORE-
Program Products, Inc.	ANALIZER	Inc.	AUDIT
95 Chestnut Ridge Road		1301 Avenue Of The	
Montvale, N.J. 07645		Americas	
		New York, N.Y. 10019	
	AU-	Touche Ross & Co.	STRATA
Ernst & Whinney	TRONIC-16	1633 Broadway	
1300 Union Commerce	AUTRONIC	New York, N.Y. 10019	
Building	32		
Cleveland, Ohio 44115	CARS	Peat, Marwick, Mitchell	S/2190
John Cullinane Corpora-	EDP AU-	& Co.	
tion	DITOR	345 Park Avenue	
20 Williams street		New York, N.Y. 10022	
Wellesley, Mass. 02181			

* اسم مكتب المحاسبة والمراجعة القانونية.

** اسم مجموعة البرامج الالكترونية التي يستخدمها مكتب المحاسبة في آداء مهام المراجعة.

أسئلة وحالات ومشاكل

أولاً: الأسئلة

١ ـ ما العلاقة بين تطوير السجلات المحاسبية بالكومبيوتر وبين استخدام الكومبيوتر في المراجعة؟.

٢ ـ هل يؤدي استخدام الكومبيوتر في المراجعة إلى زيادة تكلفة أداء مهام المراجعة؟ اشرح.

٣ ـ اذكر عشرة إجراءات يمكن أن يؤديها الكومبيوتر خلال عملية المراجعة؟.

٤ ـ ما المصادر التي يمكن للمراجع أن يحصل منها على برامج كومبيوتر؟.

٥ ـ ما مزايا وعيوب استخدام البرامج التي يعدها العميل في المراجعة؟ وما موقف المراجع منها؟.

٦ ـ هل من الملائم من الناحية العملية أن يعد مكتب المراجعة برنامج كومبيوتر خصيصاً لكل عملية مراجعة؟ اشرح.

٧ ـ ما الخطوات الخمس التي يجب أن ينفذها المراجع عند إعداد برنامج مراجعة معين عن طريق الكومبيوتر؟.

٨ ـ كيف يمكن للبرامج الالكترونية العامة في المراجعة أن تتغلب على العيوب الخاصة باستخدام كل من البرامج التي يعدها العميل والبرامج التي يعدها المراجع لكل عملية مراجعة؟.

٩ ـ ما المقصود بملف بيانات المراجعة Audit Work Files؟ وكيف يتم إنشاؤه؟.

١٠ ـ ما الوظائف الخمس التي تؤديها البرامج الالكترونية العامة في المراجعة؟.

١١ ـ ما الخطوات الأربع المميزة التي عادة ما يتبعها المراجع في إعداد واستخدام البرامج الالكترونية العامة للمراجعة؟.

١٢ ـ كيف يتم تعديل البرامج الالكترونية العامة لكي تتلائم مع آداء مهام محددة للمراجعة أثناء مراجعة القوائم المالية لعميل ما؟.

١٣ ـ هل يتم تضمين الكشوف المطبوعة للكومبيوتر في أوراق المراجعة؟.

١٤ ـ ما المقصود بأوراق المراجعة الالكترونية Automated Workpapers؟.

١٥ ـ حدد خمسة إجراءات على الأقل في مراجعة عمليات المخزون باستخدام بطاقات المواصفات في ظل استخدام البرامج الالكترونية العامة.

١٦ ـ حدد خمسة إجراءات على الأقل في مراجعة حسابات المدينين باستخدام بطاقات المواصفات في ظل استخدام البرامج الالكترونية العامة.

١٧ ـ ما المقصود بالمصطلحات التالية:

أ ـ المراجعة حول الكومبيوتر؟

ب ـ المراجعة من خلال الكومبيوتر؟.

وما الظروف التي يجب أن تستخدم فيها كل منهما. . اشرح.

١٨ ـ ماذا تعني طريقة «بيانات الحالات الاختبارية test data» في التحقق من البيانات المحاسبية التي يتم معالجتها بالكومبيوتر؟ واشرح كيفية تنفيذ المراجع لهذه الطريقة، وما المقصود بمصطلح «المحاكاة المتوازية» اشرح.

ثانياً: الحالات

(١) بصفتك محاسب قانوني فإن شركة «العليان» الصناعية تعد من ضمن عملاءك وهي شركة متوسطة الحجم، وقد أدخلت خلال العام الماضي نظاماً للكومبيوتر، ومن ثم فقد تم تحويل سجلات مخزون البضاعة التامة والأجزاء الأخرى إلى المعالجة الالكترونية. ويحفظ الملف الرئيسي للمخزون على أسطوانة حيث يحتوي كل سجل من الملف على:

أ ـ رقم العنصر أو الجزء.

ب ـ الوصف.

جـ ـ الحجم.

د ـ الرمز الكودي لوحدة القياس.

هـ ـ الكمية المتبقية.

و ـ تكلفة الوحدة.

ز ـ إجمالي قيمة المخزون المتبقي بالتكلفة.

ح ـ تاريخ آخر بيع أو آخر استخدم.

ط ـ الكمية المستخدمة أو المباعة في هذا العام.

ي ـ الحجم الاقتصادي للإمر (أو الطلبية).

ك ـ الرقم الكودي للمورد الأصلي.

ل ـ الرقم الكودي للمورد الاحتياطي. .

ولإعداد مخزون نهاية العام، قام العميل بوضع مجموعتين متماثلتين من بطاقات عد المخزون المطبوعة مسبقاً، أحدهما لاستخدامها في عد المخزون لدى الشركة (العميل)، والأخرى يستخدمها المحاسب القانوني لإجراء اختبارات مراجعة عد المخزون. وتفسر الثقوب الموضوعة على وجه البطاقات ما يلي:

١ ـ رقم العنصر أو الجزء.
٢ ـ الوصف.
٣ ـ الحجم.
٤ ـ الرمز الكودي لوحدة القياس.

وبالنسبة لمخزون نهاية العام، يتم حصر الكمية الفعلية وكتابتهاعلى كل بطاقة. وبعد الانتهاء من كل عمليات العد يتم تثقيب الكمية التي عدها داخل البطاقات، وبعدها تدخل ضمن المعالجة الالكترونية.

كما تعدل أرقام الكمية المتبقية لإظهار العد الفعلي، ويتم إعداد كشف الكومبيوتر لبيان أي بطاقات عد مخزون مفقود أو ضائعة، هذا بجانب عمل جميع التعديلات الخاصة بالعناصر التي تزيد قيمتها عن ١٠٠ ريال، على أن تفحص

هـذه العناصر بـواسطة عـاملين الشركة لـدي العميـل. وعنـد الانتهـاء من هـذه التعديلات، تحسب أرصدة نهاية العام وترحل إلى دفتر الأستاذ العام.

ويوجد لدى المحاسب القانوني برنامج عام للمـراجعة الالكـترونية لتـطبيقه على كومبيوتر العميل لمعالجة كل من البطاقات وملفات الأسطوانة.

المطلوب:

أ ـناقش ـ بصفة عامة وبغض النـظر عن الوقـائع السـابقة ـ الـبرنامـج العام للمراجعة الالكترونية مع ذكر الأنـواع والاستخدامـات المختلفة لمثـل هذا البرنامج

ب ـصف خمس وظائف على الأقل يمكن أن يؤديها البرنامـج العام للمـراجعة الالكترونية فيما يتعلق بمراجعة مخزون شركة «العليان».

(٢) كانت السجلات التي يتطلب مراجعتها في الماضي تشتمل على تقارير مطبوعة وكشوفات، ومستندات، وأي أوراق أخرى مكتوبة.. وكلها تمثل مخـرجات مرئية. إلا أنه في ظل استخدام أنظمة الكومبيوتر يتم تحديث ملفات العملية يوماً بيوم. ومن ثم فقد أصبحت المخرجات ممثلة في نماذج يمكن قراءتها بلغة الآلة كالبطاقات والشرائط أو الاسطوانات.. وهكذا فإن أنظمة الكـومبيوتـر تهيىء الفرصة للمراجع في آن يستخدم الكومبيوتر في آداء مهام المراجعة.

المطلوب:

نـاقش كيفية استخـدام الكومبيـوتر لمسـاعدة المـراجع في فحص حسـابـات المدينين في ظل نظام كامل من المعالجة الالكترونية.

(٣) يتولى «إبراهيم الحميـداني» المحاسب القـانوني فحص القـوائم الماليـة لشركة الجزيرة الصناعية منذ عدة سنوات فضلاً عن أنه يقوم بوضع الخطط المبدئيـة لعملية المراجعة عن السنة الحالية. ويخطط «الحميداني» لاستخـدام مجموعـة من البرامج الالكترونية العـامة في المـراجعة. وقـد وافق مديـر قسم المعالجـة الالكترونية للبيانات بالشركة عـلى إعداد شرائط خـاصة للبيـانات من واقـع سجلات الشركة وذلك لكي يستخدمها «الحميداني» مع البرامج الالكترونيـة العامة.

وفيما يلي المعلومات المقدمة «للحميداني» لفحصهـا، والتي تتعلق بحسابـات الدائنين وما يخصها من إجراءات:

أ ـأشكال الشرائط وثيقة الصلة بالموضـوع (انظر الأشكـال الأربعة الموضحة في الصفحة الأخرى).

ب ـيتم شهرياً إعداد عمليات التشغيل التالية:

١ ـمدفوعات نقدية بواسطة رقم الشيك.

٢ ـالمبالغ المستحقة.

٣ ـترتيب يوميـة المشتريـات وفقاً للمبلغ المحمـل على الحسـاب واسم المورد.

جـ ـيتم حفظ الأذون والفواتير الهامة وتقارير الاستلام ونسخ أمـر الشراء في ملف وفقاً للرقم الكودي للمورد. كما أن أوامر الشراء والشيكات تحفظ في ملف حسب تسلسلها الرقمي.

د ـيتم حفظ سجـلات الشركة عـلى شرائط ممغنطة كـما تخزن جميـع الشرائط بمكان مغلق داخل غرفة الكومبيوتر. ويتم اتباع طريقة الأجيال الثلاثـة في حفظ وحماية ملفات البيانات.

المطلوب:

أ ـاشرح طريقة الأجيال الثلاثة مع وصف كيفية إعادة إنشاء الملفات عنـد استخدام هذه الطريقة.

ب ـ ناقش ما إذا كانت سياسة الشركة في حفظ وحماية ملفات البيانات توفر الحماية الكافية التي يجب على المحاسب القانوني أن يعتمد عليها في:

١ ـ اعداد الشريط الخاص.

٢ ـ معالجة الشريط الخاص مع البرامج الالكترونية العامة في المراجعة.

جـ ـ لخص في شكل جدول البيانات التي يجب أن يتضمنهـا الشريط الخاص لعملية الفحص التي يقوم بها المحاسب القانوني لحسابات الدائنين ومـا يخصها من إجراءات يجب أن يبين هذا الجدول:

١ ـ شريط العميل الذي يجب أن يستخرج منه عنصر البيانات.

٢ ـ اسم عنصر البيانات.

(٤) بمجرد أن انتهى محسن السعيد ـ المحاسب القانوني ـ من تقييمه لنظام محاسبي معين في ظل المعالجة الالكترونية، أراد أن يختار عينة من حسابات المدينين لدى شركة العميل ليرسل لها مصادقات. وقد طلب منك أن تشرح له كيف يمكنه أن يختار تلك العينة ليحصل منها على مصادقات وافية.

المطلوب:

اشرح لمحسن السعيد ماذا يجب عمله تجاه المصادقات في ظل نظام المعالجة الالكترونية.

ملف رئيسي ـ اسم المورد

بطاقة رقم ١٠٠	فراغ	اسم المورد	فراغ	فراغ	النوع	الرقم الكودي للمورد

ملف رئيسي ـ عنوان المورد

بطاقة رقم ١٢٠	فراغ	العنوان ـ خط ٣	العنوان ـ خط ٢	العنوان ـ خط ١	فراغ	فراغ	النوع	الرقم الكودي للمورد

ملف العملية ـ تفاصيل المصروف

بطاقة رقم ١٦٠	الكمية	المبلغ	فراغ	الرقم الكودي للمنتج	النوع	الحساب المدين	رقم أمر الشراء	رقم الفاتورة	رقم الاستحقاق	تاريخ الفاتورة	الرقم الكودي للمورد	تاريخ المستند	رقم المستند	الدفعات	فراغ	رقم المستند	النوع	الرقم الكودي للمورد

بطاقة رقم ١٧٠	فراغ	المبلغ	فراغ	تاريخ الشيك	رقم الشيك	رقم أمر الشراء	رقم الفاتورة	تاريخ الاستحقاق	تاريخ الفاتورة	الرقم الكودي للمستند	تاريخ المستند	رقم المستند	الدفعات	فراغ	رقم المورد	النوع	الرقم الكودي للمورد

ثالثاً: المشاكل

(١) اختر أفضل إجابة لكل من الأسئلة التالية:

أ ـ يمكن استخدام أساليب المراجعة التالية خلال برنامج الكومبيوتر والمتعلقة بحسابات المدينين فيما عدا:

(١) تتبع المقبوضات النقدية التي روجعت على المبالغ التي تم بها جعل حسابات المدينين دائنة.

(٢) اختيار عينة عشوائية من الحسابات كأساس لإرسال مصادقات عنها.

(٣) فحص فواتير البيع من حيث الشمولية.

(٤) تسوية الفروق التي تتضح في المصادقات التي ترد من العملاء.

ب ـ أياً من المهام التالية التي قد لا يستخدم لها المراجع البرامج العامة للمراجعة الالكترونية؟.

(١) اختيار وطبع مصادقات حسابات المدينين.

(٢) عمل قوائم بمصادقات حسابات المدينين المستثناة من الفحص.

(٣) مقارنة الملفات المساعدة لحسابات المدينين بدفتر الأستاذ العام.

(٤) فحص الاستثناءات في مصادقات حسابات المدينين.

ج ـ الهدف الأساسي للبرامج العامة للمراجعة الالكترونية:

(١) السماح للمراجع باستخدام أفراد العميل لأداء اختبارات المراجعة الروتينية لسجلات المعالجة الالكترونية للبيانات والتي ما كانت تؤدي بواسطة فريق المحاسبين التابع للمراجع القانوني.

(٢) السماح للمراجع بإجراء الاختبارات المنطقية لبرامج الكومبيوتر المستخدمة في أنظمة المعالجة الالكترونية للبيانات لدى العميل.

(٣) السماح للمراجع باختيار أكبر عينة ممكنة من سجلات العميل للمعالجة الالكترونية للبيانات والتي ما كانت تختار البرامج العامة.

(٤) السماح للمراجع بقدر من الاستقلال عند تشغيل سجلات المعالجة الالكترونية للبيانات لدى العميل.

د ـ يمكن للمراجع أن يستخدم برنامج عام للمراجعة الالكترونية للتحقق من دقة:
(١) الأساليب الرقابية لمعالجة البيانات.
(٢) التقديرات المحاسبية.
(٣) المجاميع الجزئية والنهائية.
(٤) تصنيفات الحسابات.

هـ ـ غالباً ما يستخدم المراجع برامج الكومبيوتر لأداء الوظائف الروتينية في معالجة البيانات كالفرز والدمج. وتقوم شركات المعالجة الالكترونية للبيانات بتوفير مثل هذه البرامج لأنها:

(١) تهم مستخدم البرامج.
(٢) تهم مترجم البرامج.
(٣) تهم مشرف البرامج.
(٤) ذات منفعة عامة.

و ـ الهدف الأساسي من استخدام البرامج العامة للمراجعة الالكترونية هو اختبار وتحليل:
(١) أنظمة كومبيوتر العميل.
(٢) أجهزة كومبيوتر العميل.
(٣) سجلات كومبيوتر العميل.
(٤) التشغيل المنطقي لكومبيوتر العميل.

ز ـ الميزة الرئيسية من استخدام البرامج العامة للمراجعة الالكترونية في مراجعة نظام متقدم للمعالجة الالكترونية للبيانات هي أنها تمكن المراجع من:
(١) إقامة الدليل على دقة البيانات من خلال ما يسمى بمقطع الاختبار والمجاميع الرقابية.
(٢) استخدام سرعة ودقة الكومبيوتر

(٣) التحقق من أداء العمليات التشغيلية للجهاز التي تترك دليلاً مرئياً عند حدوثها.

(٤) جمع وتخزين قدر كبير من أدلة الإثبات في شكل يمكن قراءتها بلغة الآلة.

ح ـ من مزايا البرامج العامة للمراجعة الالكترونية:

(١) أنها تكتب جميعاً بلغة واحدة للكومبيوتر.

(٢) أنها يمكن استخدامها عند مراجعة عملاء يستخدمون أجهزة مختلفة للمعالجة الالكترونية للبيانات ونماذج ملفات مختلفة.

(٣) أنها تقلل من احتياج المراجع لدراسة الأساليب الرقابية على المدخلات في المعالجة الالكترونية للبيانات.

(٤) أن استخدامها يمكن أن يغني عن قدر كبير نسبياً من إجراء اختبارات الالتزام بالإجراءات.

ط ـ تحتفظ إحدى الشركات بعديد من ملفات العملاء حيث يتم حفظ ملف كل عميل على أسطوانة. ويحتوي ملف كل عميل على اسم العميل وعنوانه وحدود الائتمان المسموح به له ورصيد الحساب فإذا رغب المراجع في اختبار هذا الملف لتحديد مدى مناسبة حدود الائتمان المسموح بها فإن أفضل إجراء يجب أن يتبعه في هذا الشأن هو:

(١) استخدام بيانات الحالات الاختبارية بوضع أرصدة تزيد فيها حدود الائتمان عن الحد المسموح به وتحديد مدى قدرة النظام على اكتشاف مثل هذه الحالة.

(٢) وضع برنامج من شأنه أن يقارن بين حدود الائتمان المسموح بها وأرصدة الحسابات مع طبع تفاصيل أي حساب يزيد رصيده عن حد الائتمان المسموح به.

(٣) طلب كشف مطبوع بجميع أرصدة الحسابات لمراجعتها يدوياً من حيث مدى استيفاءها لشروط الائتمان.

(٤) طلب كشف مطبوع عن عينة من أرصدة الحسابات لمراجعة مفرداتها من حيث مدى استيفائها لشروط الائتمان.

ي ـ إن المراجعة عن طريق اختبار المدخلات والمخرجات لنظام المعالجة الالكترونية للبيانات بدلاً من برنامج الكومبيوتر نفسه سوف:

(١) لا تكشف أخطاء البرنامج التي لم تظهر في عينة المخرجات.

(٢) تكتشف كافة أخطاء البرنامج بغض النظر عن طبيعة المخرجات.

(٣) تعطي المراجع نفس النوع من الأدلة.

(٤) لا تعطي المراجع الثقة في نتائج إجراءات المراجعة.

ك ـ أما من العبارات التالية غير صحيحة فيما يتعلق بطريقة بيانات الحالات الاختبارية؟

١ ـ يتم معالجة بيانات الحالات الاختبارية عن طريق برامج العميل وتحت إشراف المراجع.

٢ ـ يجب أن تتكون بيانات الحالات الاختبارية من جميع العمليات الشرعية وغير الشرعية الممكنة.

٣ ـ تتطلب بيانات الحالات الاختبارية أن تتكون فقط من تلك العمليات الشرعية وغير الشرعية التي يرغبها المراجع.

٤ ـ يتم اختبار عملية واحدة فقط من كل نوع مطلوب.

(٢) يقوم مراجع قانوني بفحص القوائم المالية لأحد الموزعين المتخصص في توزيع مستحضرات التجميل بالجملة وذلك من مخزون لديه يتكون من آلاف العناصر.

ويحتفظ الموزع بهذا المخزون في مركز التوزيع الذي يمتلكه فضلاً عن اثنين من المستودعات العامة. أما ملف المخزون بالكومبيوتر فيتم حفظه على أسطوانة، ومع نهاية الدوام اليومي للعمل يتم تحديث الملف. ويحتوي كل سجل في ملف المخزون على:

أ ـ رقم العنصر.
ب ـ مكان العنصر.
جـ ـ وصف العنصر.
د ـ الكمية المتبقية.

هـ ـ تكلفة كل عنصر.
و ـ تاريخ آخر شراء.
ز ـ تاريخ آخه بيع.
الكمية المباعة أثناء السنة.

ويسعى هذا المراجع لتخطيط عملية مراقبة الجرد الفعلي لأنواع المخزون خلال الفترة المحددة له بذلك. ويمكن للمراجع أن يحصل على شريط كومبيوتر بالبيانات عن ملف المخزون وعن بيانات الجرد الفعلي فضلاً عن وجود برنامج عام للمراجعة الالكترونية.

المطلوب:

حدد الإجراءات الأساسية التي يخطط لها المراجع لمراجعة المخزون، وصف كيفية استخدام البرنامج العام للمراجعة الالكترونية وشريط بيانات ملف المخزون لمساعدة المراجع على آداء هذه الإجراءات نظم إجابتك على النحو التالي:

الإجراء الأساسي لمراجعة المخزون	كيفية المساعدة من خلال البرنامج العام للمراجعة الالكترونية وشريط بيانات ملف العميل.
١ ـ مراقبة عد المخزون، وتطبيق اختبارات عد المخزون	تحديد أي العناصر التي يجب أن يجري عليها اختبارات عد المخزون وذلك باختبار عينة عشوائية من عناصر ممثلة للمخزون من ملف المخزون في تاريخ الحصر المادي.

(٣) قد يقوم المراجع القانوني بمهمة المراجعة حول الكومبيوتر، ولكن عندما يتم استخدام الكومبيوتر على نطاق واسع في معالجة جميع التطبيقات فإن أغلب المراجعين يفضلون المراجعة من خلال الكومبيوتر، كما أن هناك تطبيقات يمكن مراجعتها بواسطة الكومبيوتر.

المطلوب:

١ ـ ما المقصود ببيانات الحالات الاختبارية Test data؟ ولماذا يستخدمها المراجع؟ وما عيوبها وكيف يساعد التخطيط الجيد على الحد من هذه العيوب؟

٢ ـ ما المقصود بالاختبارات المتكاملة؟ وما المزايا التي تتفوق بها هذه الطريقة على الطريقة الأخرى؟.

الفصل العاشر

أساليب المعاينة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

SAMPLING TECHNIQUES & INTERNAL CONTROL EVALUATION

المعاينة هي أسلوب يستخدم لجميع معظم أدلة اثبات المراجعة المستندية، وبداية كان يتم اختيار مفردات العينة على أساس تقديري أو حكمي محض، أما الآن فان المراجعين قد بدأوا في استخدام أساليب المعاينة الاحصائية ـ بشكل متزايد ـ عند اختيار مفردات وعناصر عينات المراجعة المختلفة.

وسوف نهتم في هذا الفصل بمعالجة مشكلة اختيار واستخدام عينات المراجعة، مع التركيز على أساليب العينات الاحصائية، وبحيث تتناول مناقشتنا الموضوعات التالية:

١ ـ الحاجة إلى استخدام العينات في المراجعة. .
٢ ـ مصطلحات المعاينة الاحصائية في المراجعة.
٣ ـ العلاقة بين معايير المراجعة المتعارف عليها وأساليب المعاينة الاحصائية.
٤ ـ العلاقة بين أهداف المعاينة الاحصائية وأساليب المعاينة الاحصائية المختلفة.
٥ ـ معاينة الصفات.
٦ ـ المعاينة الاستكشافية.

كما أن ملاحق هذا الفصل سوف تتضمن جداول تقدير حجم العينة وتقييم نتائج العينة بدرجة ثقة ٩٠، ٩٥، ٩٩٪.

الحاجة إلى استخدام العينات في المراجعة

The Need for Sampling in Auditing

يواجه المراجع ـ عند فحص القوائم المالية ـ أرصدة ناتجة عن عمليات مالية عديدة متكررة وصغيرة، وبالطبع فان هذه العمليات تكون مدعمة بالعديد من

المستندات، والتي يكون لها نفس الصفات والخصائص إلى حد ما، ومن ثم فان فعالية التكلفة لن تتحقق إذا فحصنا كل عملية أو مستند بالنسبة لخاصية أو صفة معينة، أكثر من هذا أننا نجد أنه عندما يكون مجتمع المراجعة متجانس إلى حد ما، فان مثل هذا الفحص الشامل لن يكون ضرورياً، بمعنى أننا يمكن أن نستنتج بشكل معقول ـ باستخدام أساليب المعاينة ـ ما إذا كانت أرصدة حساب أو نظام رقابة معين قد عولجت بشكل مناسب وكما لو كانت كافة المستندات قد فحصت، ففي مثل هذه الحالات نجد أن المراجع يختار عينه من العمليات المالية، ثم يفحص مفردات هذه العينة بالنسبة لخاصية أو صفة معينة، وعلى أساس نتيجة هذه العينة يستطيع المراجع استنتاج الحدوث الحقيقي (لكن غير المعلوم) للصفة أو الخاصية في مجتمع المراجعة. وهذا الحدوث الفعلي يكون غير معلوم لأن المراجع قد اختبر عينه ـ فقط ـ وليس كافة العمليات المالية.

ولاستخدام أساليب العينات بشكل فعال يجب أن يكون المراجع حذراً ومدركاً للمخاطر المرتبطة بهذا الاستخدام، كما أنه يجب أن يكون أيضاً متفهماً الفروق بين اجراءات التقدير المحض واجراءات المعاينة الاحصائية.

المخاطر المرتبطة باستخدام المعاينة في المراجعة:

Risks Associated with Sampling in Auditing

عندما يتم فحص مفردات أقل من ١٠٠٪ من المجتمع فان الاستنتاجات المتعلقة بمجتمع المراجعة تكون عرضه لمخاطر الخطأ، أي أن هناك بعض المخاطر بأن ما استنتجه المراجع عن خاصية معينة تتعلق بالمجتمع قد لا يكون صحيحاً، وتنتج المخاطرة النهائية أو الاجمالية ـ تقريباً ـ من: (١) مخاطر حدوث الأخطاء والمخالفات الجوهرية عند اعداد القوائم المالية، (٢) مخاطر عدم كفاية ومناسبة عينه المراجع في اكتشاف هذه الأخطاء والمخالفات، وبالطبع فان المراجع يعتمد على نظام الرقابة الداخلية لتخفيض المخاطر الأولى، وعلى الاختبارات الأساسية (الفحص التحليلي واختبارات التفاصيل) في تخفيض المخاطر الثانية، هذا وسوف نوضح العلاقة بين هذين النوعين من المخاطر رياضياً في نهاية هذا الفصل.

وبالطبع فانه يمكن تقسيم الأخطاء المرتبطة بكل من هذين النوعين من المخاطر ـ بصفة عامة ـ إلى: أخطاء معاينة (Sampling Errors) وأخطاء غير معاينة (Nonsampling Errors)، وتحدث أخطاء المعاينة عندما يسحب المراجع

عينه لا تتضمن نفس الخصائص التي يتصف بها المجتمع ككل، ومن ثم فلو حدث هذا فان المراجع سوف يصل إلى استنتاجات غير صحيحة، لأن العينة لا تمثل المجتمع بخصوص الخاصية أو الصفة التي يتم اختبارها. وهذه الأخطاء للمعاينة يمكن تبويبها إلى مجموعتين فرعيتين كما يلي:

* خطأ النوع الأول Alpha (α) Risk or Type I Error . . أي مخاطر رفض فرض حقيقي في الواقع.
* خطأ النوع الثاني Beta (β) Risk or Type II Error . . أي مخاطر قبول فرض غير حقيقي في الواقع.

أما أخطاء غير المعاينة فانها تكون نتيجة الأخطاء التي ارتكبت عند مراجعة العينة، كاستخدام مستندات تدعيم غير مناسبة أو ملائمة، أو الفهم الخاطىء للاستنتاجات الناتجة عن أدلة الاثبات بأنواعها المختلفة، أو الأحكام والتقديرات الخاطئة بناء على أدلة الاثبات.

ويجب على المراجع أن يهتم بمراقبة كل من أخطاء المعاينة وغير المعاينة بشكل مناسب، وبالطبع يمكن تخفيض مخاطر أخطاء المعاينة الاحصائية وغير الاحصائية عن طريق زيادة حجم العينة، ومع هذا فان احتمال حدوث أخطاء المعاينة يمكن ـ فقط ـ قياسه إذا ما كنا نستخدم أساليب المعاينة الاحصائية، أما أخطاء غير المعاينة فان المراجع يجب أن يراقبها ويتحكم فيها عن طريق الالتزام والتقيد بمعايير المراجعة المتعارف عليها (العامة والمتعلقة بالعمل الميداني)، فضلاً عن معايير رقابة جودة آداء وممارسة المراجعة.

مقارنة بين المعاينة الاحصائية والمعاينة الحكمية:

Comparison of Statistical Sampling with Judgmental Sampling

لاحظنا أن المراجع قد يعتمد أما على أساليب حكمية أو احصائية في سحب وتحديد عينة المراجعة، وكل من النوعين يعد مناسباً خلال مرحلة أو أكثر من مراحل عملية المراجعة في أغلب الأحوال.

وتعتمد المعاينة الحكمية كلية على خبرة المراجع في تحديد وسحب العينة المناسبة، ويستخدم هذا الاسلوب عندما يكون مجتمع المراجعة مكون من عدد صغير من العناصر ذات القيمة المالية العالية، أو مكون من عناصر ومفردات

قيمتها الاجمالية غير هـامة، فمثـلاً نجد أن المعـاينة الحكميـة يمكن أن تستخدم في اختبار عشرين اضافة (عملية) للمعدات ـ قيمتها ١٠٠ ٠٠٠ ريال ـ عندمـا يكون اجمالي الاضافات مكون من أربعين مفردة قيمتها ١٥٠ ٠٠٠ ريال.

أما المعاينة الاحصائية فانها تعتمد ـ بالمقارنة بالمعاينة الحكمية المحضـة ـ على قوانين الاحتمالات في اختيار العينات، كما أنـه عند تقييم بيـانات العينـة فان علم الاحصـاء سوف يمكن المـراجع من قيـاس (ومن ثم رقابـة وضبط) مخاطـر أخـطاء المعاينة كمياً، والتي تنتج عن فحص جزء فقط من البيانـات، وتستخدم أسـاليب المعاينة الاحصائية أساساً عندما يكون مجتمع المـراجعة مكـون من عدد ضخم من المفردات والعناصر المتجانسة، فأسلوب المعاينة الاحصائيـة قد يستخـدم في تقديـر نسبة الانحراف عن اجراءات نظام الـرقابـة الداخليـة المتعلقة بـالمبيعات، عنـدما يكون عدد صفقات البيع ٧٥ ٠٠٠ صفقة خلال السنة مثلاً.

وعند مقارنة المعاينة الاحصائية مع المعاينة الحكميـة يجب أن نتذكـر أن كلا النوعين من المعاينة يتطلب ممارسة حكم أو تقدير بواسطة المراجع، فنتائج المعاينـة لا تمثـل غايـة في حد ذاتهـا، وانما هي مجـرد دليل اثبـات يـوفـر ـ بـالاضـافـة إلى المعلومات التي يحصل عليها المراجع ـ الأساس لتقديرات المراجع المتعلقة بقرارات المراجعة، ومن ثم فانه لا يمكن ـ وربما لا يكون مرغوباً ـ تجاهل الحكم أو التقديـر الشخصي من أية خطة للمعاينة، هـذا مع الأخـذ في الاعتبار أن معـايير المـراجعة المتعـارف عليها لم تـتطلب استخدام أسـاليب المعاينـة الاحصائيـة، لكنها تـطلبت ضرورة اختيـار عينات المـراجعة ـ التي عـلى أساسهـا ستتم الاستنتاجـات المتعلقة بمجتمع المراجعة ككل ـ من مجتمع المراجعـة موضـع الفحص الكامـل. ومع هـذا فأننا نجد أن خطط المعـاينة الاحصـائية تكـون أفضل من خـطط المعاينـة الحكمية نظراً لأنها توفر قياساً رياضياً لعدم التأكد (المخاطرة)، الناتج عن فحص العينة لا بيانات المجتمـع ككل، كـما أن هذه الخـطط للمعاينـة الاحصائيـة تمكن أيضاً من تفادي التحيزات الشـخصيـة عند اختيـار مفردات العينـة وتحديـد حجم العينة، ونظراً لأن القوانين الاحصائية تستخدم في تحديد حجم العينة الاحصائيـة فأنـه لا يمكن للمـراجع أن يحـدد ويراقب مـدى كل من مخـاطر أخـطاء النـوع الأول (α) والنوع الثاني (β) التي يكون هو على استعداد لتحملها وقبولها. وبصفة عامة فان مثـل هذه الأخـطاء للمعاينـة يمكن ضبطهـا والتحكم فيها عن طـريق تغيير حجم

العينة، فهناك دائماً علاقة عكسية بين مخاطر المعاينة وحجم العينة، فعلى سبيل المثال نجد أن مخاطر المعاينة يمكن أن تخفض إلى الصفر إذا ما فحصنا مجتمع المراجعة ١٠٠٪، ومع هذا فانه نظراً لاعتبارات التكلفة فأننا نادراً ما نفحص كافة عناصر مجتمع المراجعة كما سبق وأوضحنا من قبل.

مصطلحات المعاينة الاحصائية في المراجعة:

Statistical Terminoligy Relevant to Audiging

حتى يتمكن المراجع من استخدام وتطبيق أساليب المعاينة الاحصائية عند ممارسته لعملية المراجعة بشكل صحيح فأنه يجب أن يكون فاهماً للمصطلحات الاحصائية وقادراً على استخدام هذه المصطلحات في عملية المراجعة، على أية حال فاننا سوف نناقش في هذا الجزء من الدراسة المصطلحات الاحصائية الأكثر ملائمة لعملية المراجعة.

الاحتمالات: Probability

تعتمد المعاينة الاحصائية على قوانين الاحتمالات، وفيما يتعلق بالمراجعة فاننا سوف نهتم بتفسيرين للاحتمالات، أولهما ـ التكرار النسبي (Relative Frequency) ـ وهو التفسير الموضوعي، والذي يعتمد أساساً على قوانين الفرصة (Chance)، بمعنى أن كل مفرده بالمجتمع يبدو أن لها احتمال معروف لاختيارها، وهذا التفسير يسمح للمراجع بعمل الاستنتاجات الاحصائية على أساس نتائج العينة، فعلى سبيل المثال لو أن احتمال اختيار مفرده معينة هو ٠٢ر (فرصتان من كل مائة)، في هذه الحالة سنجد أن الاختيارات المتكررة في ظل نفس الظروف سينتج عنها نفس المفردة حوالي ٢٪ طوال الوقت. وكما سنوضح فيما بعد فان تفسير التكرار النسبي للاحتمالات سيستفاد منه في الاستنتاجات الاحصائية المتعلقة بخصائص وصفات المجتمع.

أما التفسير الثاني ـ الاحتمالات الشخصية أو الحكمية (Subjective Probability) ـ فأنه يعتبر الاحتمالات مقياساً لأحكام وتقديرات المراجع، وعلى الرغم من أن هذه الأحكام والتقديرات الشخصية تتم بشكل متكرر جداً بواسطة المراجع إلا أنها قد لاقت أدنى عناية في مجال معرفة المراجعة، وكمثال للاحتمالات الشخصية نجد أن المراجع قد يقول «أن احتمال كشف الفحص التحليلي لتحريف

القوائم المالية الجوهري هو ٦٠٪»، أي أن المراجع أعطى ٦٠ر / ٤٠ر تفضيل لصالح هذا الاجراء في اكتشاف تحريف القوائم المالية.

وبالطبع فان الاستخدام الناجح للمعاينة الاحصائية يتطلب تكامل واندماج كلا التفسيرين الموضوعي والشخصي للاحتمالات. على أية حال فأننا سوف نتناول كل من هذين التفسيرين بالشرح والتحليل أكثر مع استمرار مناقشتنا لعملية المعاينة، ويتطلب تفسير التكرار النسبي للاحتمالات من المراجع ضرورة تحديد المعلمات (Parameters)، كالمجتمع ووحدة المعاينة والاطار والخاصية أو الصفة وطريقة الاختيار.

المصطلحات المرتبطة باختيار العينة:

Terms Associated with Sample Selections

المجتمع (Universe, Field - Population): هو مجموعة محددة جيداً من الأحداث (Events) أو الأشياء (Objects)، ويجب على المراجع أن يحدد مجتمع المراجعة الذي يوفر أعلى احتمال لتحقيق هدف المراجعة، ومجتمع المراجعة قد يتكون من كافة قيود اليومية المتعلقة بحساب ما، أو مجموعة حسابات العملاء... الخ.

وحدات المعاينة (Sampling Units): وهي عبارة عن عناصر مفردات المجتمع، فعلى سبيل المثال نجد أن وحدات المعاينة لمجتمع المراجعة السابق وصفه في الفقرة السابقة ستكون القيود الفردية للحساب وحساب العميل الفردي وهكذا.

أما الاطار (Frame): فهو عبارة عن التمثيل المادي لوحدات المعاينة، فعلى سبيل المثال نجد أن كل قيد دائن بحساب المبيعات سيمثل بفاتورة المبيعات، وكل حساب عميل سيدعم بسجل الاستاذ (المعد على أساس يدوي أو الكتروني).

ان الهدف من المعاينة هو تمكين المراجع من الوصول إلى الاستنتاجات المتعلقة بخاصية (Characteristic) معينة للمجتمع، فعلى سبيل المثال قد يرغب المراجع في الوصول إلى استنتاج أو رأي بخصوص صفة أو متغير بمجتمع المراجعة والصفة (Attribute) هي الخاصية النوعية (Qualitative Characteristic) التي تحدث بتكرار معين بالمجتمع، مثال ذلك الانحراف عن اجراءات نظام الرقابة

الـداخلية، أمـا المتغـير (Variable) فهـو خـاصيـة كميـة (Quantitative Characteristic)، كاجمالي القيم المالية المراجعة أو القيم المسجلة بالريال أو الفرق بـين القيم المراجعـة والقيم المسجلة، وللوصول إلى استنتاج بخصـوص خاصيـة معينة للمجتمع فأنه يجب تحديد هذه الخاصية المقابلة بالنسبة لكـل وحدة معـاينة، وفي معـاينة الصفـات (Attribute Sampling) وهي الطريقـة التي تستخدم غـالباً لتحقيق اختبارات الالتزام بالسياسات ـ فان المراجع يجب أن يكون مهتماً بالتعرف على انحرافات محددة عن اجراءات نظام الرقابة الداخليـة، وتقاس صفـات العينة بعدد مرات حدوث الانحرافات بالعينة، كما أن خاصية المجتمع المقابلة المستنتجـة تكـون عبارة عن تكـرار (نسبة) (Percentage و Frequency) وحـدات المجتمـع التي تتضمن هذا الانحـراف. أما في معـاينـة المتغـيرات (Variable Sampling) ـ وهي الطريقة التي تستخدم غالباً في اجراء الاختبارات الأساسيـة ـ فان المـراجع قد يعرف الخاصية على أنها القيمة المراجعة أو الفرق بين القيمة الدفـترية والقيمـة المراجعة لكـل مفردة بـالعينة ـلى سبيل المثـال، وهذا ـ بـدوره ـ سوف يقـود إلى استنتاج قيمة المجتمـع الذي سحب منـه العينة أو اجمـالي قيمة الخطأ بالـريال في المجتمع على التوالي.

وبالطبع فإن فعالية الاستنتاج ـ على أساس أية خـطة للمعاينـة ـ انما تعتمـد على طريق الاختيار (Selection Method) التي قررها المراجـع، وطريقـة الاختيار المستخدمة قبل اتباع الأساليب الاحصائية الحديثة هي معاينة المجموعات المتعاقبـة (Block Sampling)، والتي يقصد بها اختيار عدة مفردات للعينة بشكل متتابـع، فبتحـديد مفـردة أو عنصر معين فـان المراجـع سيختار أتـوماتيكيـاً باقي مفـردات المجمـوعة الـواجب فحصها، وكمثـال لهذه المعـاينـة ـ والـذي لم يعـد مسمـوحـاً باستخدامه في ضوء معايير المراجعة المتعارف عليها ـ طريقة اختيـار شهر الاختبـار (Test Month)، حيث يتم اختيـار شهر الاختبـار ـ طبقاً لهـذه الـطريقـة بشكـل حكمي بـواسطة المـراجع، ثم تتم كـافـة اختبـارات العمليـات فقط بـاستخـدام العمليات المالية لهذا الشهـر كمفردات للعينـة، وهذه الـطريقة لم تعـد مستخدمـة نـظراً لأن معايـير المراجعـة المتعارف عليهـا تتطلب ضرورة تمثيـل مفردات العينـة للمجتمـع ككل الـذي يسحب منه العينـة، أمـا الـطرق الأخـرى لاختيـار عينـة المجمـوعة فـأنها قد تنتـج عينات ممثله ومن ثم يمكن استخـدامها في ظـل معـايـير المـراجعـة المتعـارف عليهـا، وهـذا الأسلوب ممكن استخـدامـه فقط فيـما لـو تم

استخدام عدداً كبيراً ـ بشكل كـاف ـ من المجموعـات لانتاج عينـة ممثلة، فلو أن مجموعات البيانات المختارة كانت البيانات الشهـرية، فـان هذه البيـانات يجب أن تختار من كل شهور السنة حتى يتم تحقيق واستيفاء هذا المعيار.

وبالطبع فان الطريقة المقررة الآن لاختيار مفردات العينة احصـائياً يجب أن ينتـج عنها احتـمال معروف لاختيـار كل مفـرده من المجتمع، ولهـذا فان الاختيـار العشوائي (Random Selection) يمثل عنصراً على درجة كبـة من الأهمية بـالنسبة لخطة المعاينة الاحصائيـة، وعلى الـرغم من أن هذا الاختيـار العشوائي لا يضمن اختيـار عينة المـراجعة التي تتصف بـالخصائص الممثلة للمجتمـع، إلا أنه يسمـح باستخدام قوانين الاحتمالات لتقدير احتمال اختيار عينة غير ممثلة، ولعل أكثر طرق الاختيار العشوائي شيوعاً واستخـداماً هي المعـاينة غـير المقيدة والمعـاينة المنتـظمة والمعاينة الطبقية.

وتعتمـد المعـاينـة العشـوائيـة غـير المقيـدة (Unrestricted Random Sampling) ـ بدون احلال المفردات المختارة (طريقة الاختيار التي تستخدم غـالباً بـواسطة المـراجع) ـ عـلى خاصيتـين أساسيتـين لتحقيق فائـدتها: (١) كـل مفرده بالمجتمع لها فرصة متساوية في الاختيار، و (٢) كـل مجموعـة مكونـة من عدد من المفردات لكل منها فرصة متساوية في الاختيار، ولاستخدام الاختيار العشوائي غير المقيد فأن المراجع يجب أن يعرف أولاً كل مفرده في المجتمع بـرقم معين، ثم يستخـدم جـداول الأرقام العشـوائية (Random Number Tables) أو بـرامج الكـومبيوتـر (Random Number Generators) في اختيار أرقام العينة، ويمكن اختيار مفردات العـينـة أمـا مـع الاحـلال أو بـدون الاحـلال (Either with or without Replacement)، عـلى الرغم من أن المعـاينـة بـدون احـلال تعـد أكـثر مناسبـة لمجتمعات المراجعـة، ويوضـح الشكل رقم (١) التـالي جانبـاً من جدول الأرقـام العشـوائية، ولاستخـدام هذا الجـدول فان المـراجع يبـدأ في اختيار رقم البـدايـة عشوائياً، وهذا يتم عن طريق «الاختيار الأعمى Blind Stab» (بدون تحيز) لنقطة أو رقم معين بالجـدول، أو عن طريق استخـدام بعض الطرق التحكميـة الأخرى لاختيار أول رقم، بعد هذا فإن المراجع يجب أن يحدد الفترة الفـاصلة (Interval) بـين المفردات فضـلاً عن اتجـاه التحـرك (من أعـلى إلى أسفـل أو من الشـمال إلى اليمين... الخ)، وبهذه الخطة يتم الاختيـار حتى تتساوى المفـردات المختارة مـع حجم العينة المرغوب.

والآن دعونا نوضح عن قرب كيفية استخدام جداول الأرقام العشوائية، حيث سنفترض أننا نرغب في اختبار ٣٦٠ فاتورة مبيعات بدون احلال من مجتمع قدره ٠٠٠ ٢٥ مفردة، مرقمة من ٠٠٠٠١ إلى ٢٥٠٠٠، في هذه الحالة فأننا سنبدأ في اختيار نقطة البداية بشكل تحكمي عن طريق الاختيار الأعمى بالقلم لجدول الأرقام العشوائية، ومن ثم فلو فرض أن سن القلم قد وقع على العمود (ب) المجموعة (١) الصف رقم (٥) بالشكل رقم (١)، وفي هذه الحالة فأننا سنختار فاتورة رقم ٨٥٦ ١٦ كأول مفردة بالعينة، ولو فرض أننا قررنا التحرك من هذه النقطة إلى أسفل بجدول الأرقام العشوائية ـ مع اختيار كل مفردة عاشرة ـ ومن الشمال إلى اليمين، في هذه الحالة فأننا سنختار فاتورة رقم ٣٦٥١، وهكذا فأننا سنستمر حتى يتم اختيار ٣٦٠ فاتورة مبيعات، ولو حدث ووقع الاختيار على رقم مكرر بجدول الأرقام العشوائية فأننا سوف نتجاهله، لأن المعاينة تتم هنا بدون احلال.

أما المعاينة المنتظمة (Systematic Sampling) فأنها تعد طريقة أخرى لاختيار العينة عشوائياً إذا كانت وحدات المجتمع ذات نسق أو ترتيب عشوائي أصلاً، وطبقاً لهذه الطريقة فانه بمجرد تحديد المراجع لحجم العينة (n) فان الفترة K تتحدد كما يلي:

$$K = N/n$$

حيث N هي عدد مفردات المجتمع، ومن ثم فانه بتحديد نقطة البداية عشوائياً ـ كما أوضحنا من قبل ـ فان المراجع يبدأ في اختيار كل مفردات العينة بأسلوب منتظم على أساس هذه الفترة K، فعلى سبيل المثال لو فرض أننا قررنا أن يكون حجم العينة ٢٠٠ مفردة من مجتمع قدره ٢٢٠٠ مفردة، في هذه الحالة تكون K تساوي ١١ (٢٢٠٠/ ٢٠٠)، ومن ثم فانه باستخدام جدول الأرقام العشوائية فأننا نحصل على بداية عشوائية داخل الاحدى عشرة مفردة الأولى بالمجتمع، ثم نختار بعد ذلك كل مفردة حادية عشرة بدءاً من نقطة البداية العشوائية وحتى يتم اختيار العينة بالكامل (٢٠٠ مفردة).

ولعل الميزة الأساسية للاختيار المنتظم تتمثل في امكانية استخدامه دون حاجة إلى تعيين أرقام لوحدات المجتمع، ومن ثم فأنه يتطلب وقتاً أقل من طرق الاختيار العشوائي الأخرى، ومع هذا فان المراجع يجب أن لا يفترض أن المجتمع

A	B	C	D	E	F	C
535431	206253	467521	029822	700399	554652	450184
512651	743206	118787	587401	921517	015407	206860
376187	189133	154812	828785	667020	998697	579598
992530	869026	483691	165063	847894	041617	762973
238036	016856	290105	538530	079931	412195	838814
308165	717698	919814	092230	215657	469994	805803
773429	915639	900911	276895	149505	540379	224349
171626	601259	009905	572567	441960	299704	313987
180570	665625	424048	713009	830314	664642	521021
558715	965963	494210	875287	488595	898691	713010
345067	361180	989224	138905	355519	045847	746266
583819	310956	174728	099164	118461	758000	496302
615026	599459	722322	555090	572720	826686	456517
812358	389535	166779	441968	105639	632418	340890
784592	003651	279275	055646	341897	510689	026160
094619	636747	934082	787345	772825	603866	565688
450908	919891	157771	114333	710179	062848	615156
593546	728768	984323	290410	970562	906724	315005
573778	491131	209695	604075	783895	862911	772026
965705	317845	169619	921361	315606	990029	745251
311163	943589	540958	556212	760508	129963	236556
454554	284761	269019	924179	670780	389869	519229
124330	819763	596075	064570	495169	030185	866211
920765	122124	423205	596357	469969	072245	359269
183002	540547	312909	389818	464023	768381	377241
600135	865974	929756	162716	415598	878513	994633
235787	023117	895285	027055	943962	381112	530492
953379	655834	283102	836259	437761	391976	940853
309658	521970	537626	806052	715247	808585	252503
176570	849057	387097	311529	893745	450267	182626
747456	304530	931013	678688	270736	355032	400713
486876	631985	368395	154273	959983	672523	210456
987193	268135	867829	025419	301168	409545	131960
358155	950977	170562	246987	884126	785621	467942
021394	182615	049084	942153	278313	872709	693590
735047	428941	630704	893281	716045	267529	427605

شكل رقم (١): الأرقام العشوائية المختارة

ذا نسق أو ترتيب عشوائي إذا كان هذا المجتمع غير مرتب بشكل تتابعي، ومن ثم فاذا كان المراجع غير متأكد بالضبط من كيفية ترتيب المجتمع فأنه يكون من المفيد ـ في هذه الحالة ـ استخدام عدة بدايات عشوائية بدلاً من بداية واحدة، فعلى سبيل المثال فان تطبيق هذه الطريقة على المثال السابق (البحث عن K) قد يتطلب من المراجع التخطيط لاستخدام عشر بدايات عشوائية وفترة معاينة قدرها ١١٠، ومن ثم تحديد عشر عينات فرعية (Subsamples) حجم كل واحدة منها ٢٠ مفردة (٢٠ مفردة × ١٠ = ٢٠٠ مفردة).

كما أن المعاينة الطبقية (Stratified Sampling) يمكن أيضاً أن تستخدم أما مع المعاينة العشوائية غير المقيدة أو مع المعاينة المنتظمة، ولعل الميزة الأساسية للمعاينة الطبقية هي أنها تسمح للمراجع بتعديل معيار المعاينة (Sampling Criteria) بالنسبة للأجزاء أو الأقسام المختلفة لمجتمع غير متجانس (Heter-ogeneous Population)، فالاختيار العشوائي غير المقيد والاختيار المنتظم عندما يستخدم بدون الطبقية يكون أكثر فائدة ونفعاً عندما يكون المجتمع متجانس بالنسبة للخاصية التي يفحصها المراجع.

ولعل الهدف الأساسي من استخدام الطبقية في عينات المراجعة هو تخفيض أثر تباين المجتمع على أحجام العينات، فعندما يكون المجتمع متجانس نسبياً فأن التباين (الفرق المتوسط للمفردات عن متوسط المجتمع) يكون بسيطاً نسبياً، مما يتسبب في جعل أحجام العينات صغيرة، ومع هذا فأن مجتمعات المراجعة غالباً ما تكون غير متجانسة، خاصة عندما تكون الخاصية الواجب مراجعتها هي القيمة المالية، فالعديد من مجتمعات المراجعة سوف تتضمن ـ على سبيل المثال ـ عدد ضخم من المفردات ذات القيمة المالية البسيطة ومفردات قليلة ذات القيمة المالية الكبيرة نسبياً، وعدد كبيراً من المفردات بين هذين النقيضين، الأمر الذي يترتب عليه زيادة تباين المجتمع بشكل جوهري، وهذا ـ بدوره ـ قد يجعل العينات غير الطبقية كبيرة بدرجة غير معقولة، وبالتالي مكلفة في استخدامها، ومن هنا ـ يتضح أن المعاينة الطبقية تساعد على تقسيم مجتمع المراجعة غير المتجانس إلى عدة مجتمعات فرعية (Subpopulation)، كل واحد منها يكون ذات تباين بسيط عن ذلك المجتمع غير المقسم إلى طبقات ومن ثم فقد يطبق المراجع معيار معاينه مختلف لكل طبقة بالمجتمع، وهذا عادة ما يفصح عن نفسه عن طريق تحديد عينة

تتضمن نسبة عالية من مفردات الطبقة ذات القيمة العالية عنه من تلك ذات القيمة البسيطة، ومن هنا فأنه يمكن القول بأن تقسيم المجتمع إلى طبقات يكون له ميزة تتمثل في تحقيق أمثلية حجم العينة الاجمالي (بمعنى جعله صغير وكفء ومحقق لفعالية التكاليف بقدر الامكان) مع الاحتفاظ بمستوى مرغوب من الدقة والثقة في نتائج المعاينة.

الدقة وامكانية الاعتماد: Precision & Reliability

نهتم احصائياً عند استخدام المعاينة الاحصائية بتقديرات الدقة (Precision or Accuracy) وامكانية الاعتماد (المخاطرة) (Reliability or Risk)، وقد عرفت معايير المراجعة المتعارف عليها هذه المصطلحات كما يلي:

تقيم العينات الاحصائية في ضوء ما يعرف بـ «الدقة»، والتي يعبر عنها كمدى من القيم ـ زائد أو ناقص ـ حول نتائج العينة، ودرجة الاعتماد (أو الثقة Confidence)، والتي يعبر عنها بنسبة هذه الأمدية أو الفترات التي نحصل عليها من جميع العينات الممكنة التي من نفس النوع وبها نفس الحجم، والتي تتضمن قيمة المجتمع الفعلية.

وتعكس الدقة المدى المتوقع خلاله مقابلة الخاصية الموجودة في العينة للخاصية الحقيقية (المجهولة) في المجتمع موضع المراجعة، فعلى سبيل المثال لنفرض أن المراجع بصدد فحص عينة من فواتير المبيعات وتبين له أن هناك ٢٪ من مفردات العينة تنحرف عن اجراءات نظام الرقابة الداخلية المقرر، في هذه الحالة فان السؤال الذي يطرح نفسه هو: ما هو استنتاج المراجع بخصوص معدل انحراف المجتمع ككل؟ انه من غير المحتمل أن تساوي تماماً معدل انحراف المجتمع مع معدل انحراف العينة وقدره ٢٪، ومع هذا فأن المراجع قد يحدد احصائياً فترة (أو مدى)، كأن يقول ± ١٪، حول معدل حدوث خاصية العينة، والذي من المتوقع أن تقع داخله خاصية المجتمع الحقيقية، وتتحدد أمدية الدقة في شكل نسبة فيما يتعلق بمعاينة الصفات وفي شكل قيم مالية لمعاينة المتغيرات.

ويوجد هناك علاقة عكسية بين الحجم المطلق لفترة الدقة ودقة الاستنتاج المتعلق بالمجتمع، ففي مثالنا السابق نجد أن فترة دقة قدرها ± ٢٪ تسمح لنا بنصف الدقة في الاستنتاج المتعلق بالمجتمع عنه إذا ما كانت فترة الدقة ± ١٪،

ولهذا فان زيادة مستوى الدقة المرغوب يتطلب منا زيادة حجم عينة المراجعة إذا ما بقيت كل الأمور الأخرى على ما هي عليه، ويطلق عادة على الحد الأعلى والأدنى لفترة الدقة «حدود الدقة (Precision Limits)»، وفي معاينة الصفات فأننا نكون أكثر اهتماماً بحدود الدقة العليا، لأن هذه الحدود انما تعبر عن أقصى تقدير للانحرافات الممكنة عن صفة الرقابة الداخلية موضع الاختبار، في حين أننا في معاينة المتغيرات نكون أكثر اهتماماً بحدود الدقة الدنيا أو العليا، وذلك اعتماداً على ما إذا كان الخطر الأساسي لتحريف القوائم هو تدنية أو مغالاة عرض هذه القوائم على التوالي، ومع هذا فأننا سوف نحدد حدود الدقة الدنيا والعليا في كل أمثلة تقدير المتغيرات.

وترتبط الأهمية النسبية مباشرة بمصطلح الدقة الاحصائي، فأهمية المدى المسموح به للخطأ - والذي يكون المراجع على استعداد لقبوله - تحدد مستوى الدقة المطلوب عند اعداد خطة المعاينة الاحصائية، فالدقة تقيس المدى أو الحدود القصوى للانحراف المحتمل عن خاصية المجتمع الحقيقية، ومن ثم فعندما نحدد مستوى الدقة فأنه يكون باستطاعتنا تقرير ما إذا كنا سنقبل نتائج العينة باعتبارها ممثلة لمجتمع المراجعة أم لا، ففي معاينة الصفات - على سبيل المثال - نجد أن الحد الأقصى المقبول للدقة وقدره ٥٪ انما يعني أن المراجع يكون على استعداد لقبول انحراف قدره ٥٪ عن صفة معينة بالمجتمع، مع استمراره في القول بأن العميل ملتزم بشكل أساسي باجراء الرقابة الداخلية موضع الاختبار، كما أننا في معاينة المتغيرات نجد أن مدى الدقة وقدره ± ٢٥ ٠٠٠ ريال انما يعني أن المراجع يكون على استعداد لقبول مجتمع المراجعة باعتباره خالياً من الأخطاء إذا ما كانت قيمة المجتمع الحقيقي داخل القيمة المقدرة من العينة وقدرها ± ٢٥ ٠٠٠ ريال.

هذا من ناحية أما الأخرى فأننا نجد أن درجة الاعتماد أو الثقة ليست إلا الاحتمال الرياضي لوقوع الخاصية الحقيقية للمجتمع بشكل ما داخل حدود أو مدى الدقة الموضحة أعلاه، وفي هذه الحالة فأننا نستخدم تعريف التكرار النسبي للاحتمالات والسابق إيضاحه من قبل، والذي يعتمد على فرض أن هناك عدد لا نهائياً من العينات العشوائية الممكن سحبها من المجتمع كل منها يكون له مدى الدقة المحدد، وعبارة «نسبة هذه الأمدية» يمكن صياغتها على أنها «عدد المرات من كل ١٠٠ عينة» التي تكون فيها خاصية المجتمع الحقيقية داخل مدى الدقة،

فعلى سبيل المثال لو فرض أن لدينا ٩٠٪ ثقة في معاينة الصفات الموضحة أعلاه، في هذه الحالة فأنه يكون بمقدورنا الاستنتاج أن هناك ـ فيما لو تم سحب عينات عشوائية متكررة من مجتمع المراجعة ـ ٩٠ من كل ١٠٠ عينة سوف تتضمن ما لا يزيد عن ٥ ٪ انحراف عن اجراء الرقابة الداخلية، وبهذه الدرجة من الثقة فأننا يمكن أن نقدر أن في ١٠ من كل ١٠٠ عينة سيكون معدل المجتمع الحقيقي خارج مستوى الخمسة بالمائة، مما يمكن أن يؤدي إلى جعل استنتاجنا بخصوص المجتمع ككل خاطئاً.

وإذا كانت كل الأمور الأخرى واحدة فان ثقة أكبر يمكن أن تتحقق بزيادة حجم العينة، ففي معاينة الصفات فأن المراجع غالباً ما يحدد مستوى الثقة المرغوب وقدره ٩٠٪ على الأقل. وأيضاً فأنه إذا ما كانت كل العوامل الأخرى ثابتة فان توسيع مدى الدقة سوف يزيد من درجة الثقة.

المعاينة الاحصائية ومعايير المراجعة المتعارف عليها:

Statistical Sampling & Generally Accepted Auditing Standards

تستخدم أساليب المعاينة الاحصائية بشكل مفيد لتحقيق المعيار الثاني والثالث من معايير العمل الميداني، فالمعيار الثاني يتطلب ضرورة الدراسة والتقييم المناسب لنظام الرقابة الداخلية، ومن ثم فان المعاينة الاحصائية يمكن أن تستخدم بشكل مفيد ونافع في اختيار وتقييم المفردات عند اختبار المراجع عناصر نظام الرقابة الداخلية بغرض التحقق من الالتزام بها، فأهم اجراءات الرقابة الداخلية للعميل يجب أن تختبر عن طريق استخدام معاينة الصفات على سبيل المثال، كما أن المعيار الثالث يتطلب ضرورة جمع أدلة اثبات ذات كفاية وصلاحية مناسبة (من خلال اجراءات الفحص والملاحظة والمصادقة والاستفسار) لتدعيم أو نفي المزاعم المالية للعميل، ومن ثم فبعد أن يقرر المراجع مستوى الثقة أو الاعتماد على نظم الرقابة الداخلية فأنه يكون باستطاعته استخدام أساليب المعاينة الاحصائية في اختبار وتقييم أرصدة حسابات معينة بالقوائم المالية كأرصدة حسابات المدينين أو المخزون أو المبيعات، أو أية أرصدة أخرى تنتج عن عدد ضخم من العمليات المالية.

وتؤثر نتائج اختبارات الالتزام بالسياسات مباشرة على تصميم واعداد برنامج المراجعة، فهي تساعد المراجع على تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات

الأساسية الواجب أدائها بخصوص أرصدة الحساب، هذا ولعلنا لا زلنا نذكر أن عملية جمع أدلة الاثبات ممكن أن تقسم إلى ثلاث مراحل منفصلة هي:

١ ـ الفحص المبدئي لنظم الرقابة الداخلية.

٢ ـ اختبارات الالتزام باجراءات الرقابة المقررة.

٣ ـ الاختبارات الأساسية لأرصدة الحسابات.

وخلال الفحص المبدئي لنظم الرقابة الداخلية فأن المراجع يجب أن يحدد اجراءات الرقابة التي يتضمنها النظام، وفي خلال هذه المرحلة فان الالتزام بنظم الرقابة الداخلية يكون مفترض، أما خلال اختبارات الالتزام بالسياسات فان هذا الفرض يجب تبريره والتحقق منه، ثم بعد هذا ـ فقط ـ يمكن تقرير واعداد عناصر برنامج المراجعة المتعلقة بالاختبارات الأساسية. ويوجد دائماً احتمال بأن اختبارات الالتزام بالسياسات (والتي قد تشمل كل من العينات المختارة احصائياً والعينات المختارة على أساس حكم وتقدير المراجع) قد تؤدي بالمراجع إلى الاستنتاج بأن نظام الرقابة الداخلية يمكن الاعتماد عليه في حين أنه لا يمكن ـ في الحقيقة ـ الاعتماد عليه، ويطلق على هذا خطر الاعتماد غير المبرر (Risk of Un-warranted Reliance)، فالمراجع ـ على وجه التحديد ـ قد يستنتج أن نظام الرقابة الداخلية يمكن الاعتماد عليه (ومن ثم يخفض الاختبارات الأساسية للأرصدة الناتجة عن هذا النظام)، في حين أن نظام الرقابة الداخلية لا يمكن ـ في الحقيقة ـ الاعتماد عليه، وكما يلاحظ فان هذه المخاطرة يمكن أن ترجع إلى أخطاء المعاينة وغير المعاينة.

هذا من ناحية أما الأخرى فان المراجع يجب أن يهتم في نفس الوقت بخطر المراجعة بأكثر من اللازم (Risk Of Overauditing)، فعلى سبيل المثال قد يستنتج المراجع ـ بعد اختبارات الالتزام بالسياسات ـ أن نظام الرقابة الداخلية لا يمكن الاعتماد عليه، ومن ثم يقرر توسيع الاختبارات الأساسية للأرصدة الناتجة عن هذا النظام، وبالطبع فأن مثل هذا التوسيع للاختبارات قد يؤدي إلى الاستنتاج بأنه كان في الامكان الاعتماد على هذا النظام، لكن للأسف بعد أداء الاختبارات الاضافية غير الضرورية، وبالمثل فان مثل هذه المخاطرة يمكن أن ترجع إلى أخطاء المعاينة أو غير المعاينة، كما أن هذا قد يؤدي إلى زيادة الأتعاب ومن ثم احتمال فقد العملاء.

وعندما نحاول ضبط ورقابة مخاطر المعاينة عند اجراء اختبارات الالتزام بالسياسات عن طريق زيادة حجم العينة إلى المستوى المناسب فان هذا يجب أن يكون في ضوء المفهوم العريض لرقابة وضبط الخطر الاجمالي للاعتماد غير المبرر (Total Risk of Unwarranted Reliance)، والذي يرجع إلى أخطاء المعاينة وغير المعاينة، وهذا معناه أن حجم العينة لا يجب أن يكون فقط كافياً، وانما يجب أيضاً أن يدرس المراجع ـ من خلال التحليل المتأني ـ طبيعة وأسباب الأخطاء، لغرض ضبط ورقابة مخاطر وأخطاء غير المعاينة.

ويتمثل الهدف الأساسي للاختبارات الأساسية في الحصول على أدلة الاثبات التي تدعم مطابقة العمليات المالية والأرصدة والافصاحات للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها، أو بالأحرى عدم وجود الأخطاء والمخالفات الجوهرية في عرض القوائم المالية، فالمراجع يواجه عادة بخطر استنتاج أن عناصر القوائم المالية قد عرضت طبقاً لمبادىء المحاسبة المتعارف عليها في حين أنها ـ في الحقيقة ـ غير ذلك، وهذا الخطر يمكن أن يقسم إلى كل من أخطاء المعاينة وغير المعاينة. وبالعكس فأن المراجع يجب أيضاً أن يهتم بخطر استنتاج عدم مطابقة عناصر القوائم المالية لمبادىء المحاسبة المتعارف عليها، في حين أنها ـ في الحقيقة ـ قد عرضت طبقاً لمبادىء المحاسبة المتعارف عليها، وهذا الخطر يمكن ـ أيضاً ـ أن يقسم إلى كل من أخطاء أو عناصر المعاينة وغير المعاينة. ونظراً لأن مخاطر المراجعة المرتبطة بكل من اختبارات الالتزام بالسياسات والاختبارات الأساسية يمكن تقسيمها إلى عناصر معاينة وغير معاينة، فأنه يكون من الأفضل الاهتمام بكل من هذه العناصر بشكل مستقل لغرض رقابتها وضبطها، وبصفة عامة فأنه يفترض ـ بالنسبة لعناصر خطر المعاينة ـ أن خطر قبول فرض هو في الحقيقة خطأ (Risk β) يعد أكثر أهمية في الضبط والرقابة، وهذا يعد منطقياً لأن نتائج الاعتماد غير المبرر على نظام الرقابة الداخلية والاستنتاج غير المبرر بخصوص صدق وعرض القوائم المالية سيؤدي بصفة عامة إلى آراء مراجعة غير متحفظة وغير مبررة، وهذا ـ بدوره ـ سينتج عنه مشاكل قضائية بالنسبة للمراجع، لكننا يجب أن نتذكر أن نتائج العنصر الآخر (α Risk) يمكن أن تؤدي إلى فقد العملاء، ولهذا فان ضبط هذا الخطر ومراقبته يكون على درجة كبيرة من الأهمية أيضاً، على أية حال فان المعادلة التالية يمكن أن تستخدم لربط الخطر النهائي المرتبط بعملية المراجعة ككل (R) بخطر الاعتماد غير المبرر على نظام الرقابة الداخلية (IC) وخطر الاستنتاج غير

المبرر بخصوص صدق وعرض القوائم بناء على الاختبارات الأساسية (AR & TD):

$$R = IC \times AR \times TD$$

حيث أن:

R = الخطر النهائي المسموح به (Allowable Ultimate Risk)، المترتب على عدم اكتشاف الأخطاء المالية المساوية للقيمة القصوى المسموح بها (الجوهرية) في الحساب أو مجموعة الحسابات بعد اتمام المراجع لكافة الاختبارات، والتي تشمل اختبارات الالتزام بالسياسات والاختبارات الأساسية للتفاصيل والفحص التحليلي.

IC = تقدير خطر كون نظام الرقابة الداخلية غير مناسب لاكتشاف الأخطاء الجوهرية إذا ما حدثت بالقوائم المالية، وهذا الخطر يمكن تقديره بعد اتمام كل من الفحص المبدئي لنظم الرقابة الداخلية واختبارات الالتزام بالسياسات، كما أنه يتكون من عناصر المعاينة وغير المعاينة.

AR = تقدير خطر فشل الفحص التحليلي والاجراءات الأخرى المناسبة في اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تكون قد حدثت، ولم تكتشف بواسطة نظام الرقابة الداخلية، وهذا الخطر يتكون من عناصر المعاينة شأنها شأن غير المعاينة.

TD = الخطر المسموح به للقبول الخاطيء لبيانات القوائم المالية بناء على الاختبارات الأساسية لتفاصيل أرصدة الحسابات، وهذا الخطر يتكون أيضاً من كل عناصر المعاينة وغير المعاينة.

ومن هنا فانه يكون من الأهمية بمكان تحديد أقصى معدل يمكن قبوله للخطر النهائي المسموح بها (R)، وغالباً ما يتم تقدير هذا الخطر - بشكل حكمي - منخفض جداً، كأن يكون ٠١ر، وهذا معناه أن المراجع يكون على استعداد لقبول احتمال رياضي فرصة واحدة من كل مائة خطأ مالي جوهري لا يتم اكتشافه بسبب فشل كل من نظم الرقابة الداخلية والفحص التحليلي للمراجع والاختبارات لتفاصيل القوائم المالية مجتمعة.

ويتم تحديد خطر فشل نظام الرقابة الداخلية لاكتشاف تحريف القوائم

الجـوهري (IC) ـ إذا مـا وجد ـ عـادة في شكل رقم معـين (بين الصفـر والواحـد الصحيح) بعد اتمام دراسة وتقييم المراجع لنظام الرقابة الداخلية، وهو يتكون من عنصر مخـاطرة المعـاينة β المـرتبط بخطر الاعتـماد غير المـبرر على نـظام الـرقـابـة الداخلية (IC)، والـذي يكون دالـة لحجم العينة، وعنصر مخـاطرة غـير المعاينـة، والـذي يكون دالـة لحكم وتقـديـر المـراجـع، فلو فـرض أن اختبـارات الالـتزام بالسياسـات ـ على سبيـل المثال ـ أوضحت أن هنـاك ٠٥ر فرصـة أن عينة اختبـار الالـتزام بالسيـاسات لا تكـون ممثلة لخاصيـة المجتمع الحقيقي، افـترض أيضاً أن المـراجع قـد حدد بشكـل حكمي أن هنـاك ٣٥ر فـرصـة أن اختبـارات الالـتزام بالسياسات ستؤدي إلى استنتاج خاطيء بواسطة المراجع نتيجة اجراءات المراجعـة غير الكافية وأخطاء التقدير والحكم، ومن ثم فان اجمالي خـطر (IC) سيكون ٤٠ر (٠٥ر٠ + ٣٥ر٠).

كما أن المراجع يجب أن يقدر بشكل حكمي احتمال فشـل الفحص التحليلي (AR) في اكتشاف التحريف الجـوهري للقـوائم الماليـة، وهذا الاحتـمال يجب أن يحدد عند رقم ما بين الصفر والواحـد الصحيح، وبهـذه الطريقـة فأن التقـديرات المتعلقة بأقصى مخاطره مسمـوح بها (R) و (AR)، بـالإضافـة إلى المخاطـر المتعلقة بالاعتماد غير المبرر على نظام الرقابة الداخلية (IC)، سوف تسمـح بحساب TD، فعلى سبيل المثال لو فرض أن AR = .50, IC = .40, R = .01 . . . فان:

$$TD = R / (IC \times AR)$$
$$= .01 / (.40 \times .50)$$
$$= .05$$

وهذا الخطر يتكـون من كل من عنـاصر المعاينـة (β) وغير المعـاينة، وكـما سنرى في الفصل القادم فأن هذه المخاطر (TD) التي تم الحصول عليها عن طريق المعـادلة السـابقة سـوف تفيـد في المسـاعـدة عـلى تحـديـد حجم العينـة المـطلوبـة للاختبارات الأساسية طبقاً لأسلوب المعاينة الاحصائية.

أهداف المعاينة الاحصائية: Statistical Sampling Objectives

هنـاك عدة أهـداف لاختبارات المـراجعة، فعـلى سبيـل المثـال قـد نجـري الاختبارات لغرض تقدير خاصية ما للمجتمع، أو لحمايته من الأخطاء الجوهـرية، أو اكتشـاف ما إذا كـانت خاصيـة معينة مـوجودة بـالمجتمع، أو تصحيـح رصيـد

المجتمع، وبالتالي فأنه يجب على المراجع أن يحدد الهدف من إجراء اختبار معين قبل اختيار خطة المعاينة، لأن كل واحد منها يتطلب عادة طريقة معينة ووحيدة.

فمعاينة التقدير (Estimation Sampling) تصمم لغرض تقدير خاصية ما بمجتمع المراجعة، كاجمالي القيمة المالية أو معدل حدوث صفة معينة لنظام الرقابة الداخلية، وقد استخدمنا هدف التقدير (Estimtion Objective) فيما تقدم في هذا الفصل عندما كنا نصف معاينة المتغيرات ومعاينة الصفات على التوالي، وغالباً ما يمثل التقدير الهدف الأساسي بالنسبة للمراجع الحيادي.

أما في **معاينة الحماية (Protective Sampling)** فان المراجع يجب أن يستخدم أساليب الاختيار العشوائي للحصول على أكبر تغطية للقيمة المالية للمجتمع، وهذا الأسلوب يضمن أن العناصر ذات القيمة المالية الكبيرة ـ والتي يمكن أن تؤدي إلى أخطاء مالية كبيرة ـ لم تهمل، هذا وقد سبق أن ناقشنا مفهوم الحماية في ظل استخدام أساليب المعاينة الطبقية من قبل في هذا الفصل.

كما أن **المعاينة الاستكشافية (Discovery Sampling)** تصمم لغرض التأكد من ما إذا كانت خاصية معينة تقع داخل أقل تكرار حرج محدد مقدماً، ويجب أن يكون حجم العينة المختار كبير بدرجة كافية لتحقيق احتمال محدد للحصول على حدوث واحد على الأقل للخاصية بالمجتمع إذا ما كانت هذه الخاصية تحدث بتكرار معين، وهذه الخاصية قد تكون ـ على سبيل المثال ـ حدوث نوع معين من المخالفات، كوجود حساب زائف ضمن حسابات المدينين، وتستخدم المعاينة الاستشكافية غالباً بواسطة المراجع في الحالات التي تدعو إلى وجود اعتقاد بحدوث نوع معين من الاختلاسات، ففي مثل هذه الحالات يجب على المراجع أن يحصل على ضمان معقول بأن حجم العينة المحدد سوف يشمل على الأقل حالة واحدة لهذا الحدوث، إذا ما كانت الخاصية تحدث بانتظام معين داخل المجتمع موضع الفحص.

أما هدف **المعاينة التصحيحية (Corrective Sampling)** فأنه يتمثل في التحقق من ما إذا كان يوجد قدر من الأخطاء كاف لجعل المراجع يقترح تسوية أو تصحيح معين، وتستخدم المعاينة التصحيحية بصفة عامة عندما يشك المراجع مقدماً في وجود أخطاء معينة بالمجتمع، ولغرض الفحوصات ذات الغرض الخاص (كأن يكون هناك أخطاء وغش قد حدث والمراجع مهتم بتحديد مدى هذه

الأخطاء وذلك الغش) أو لغرض توسيع اجراءات المراجعة بعد اكتشاف وجود الأخطاء في العينة موضع التحليل.

ويجب أن تصمم العينات بشكل يمنع العاملين لدى العميل من معرفة أي العناصر يمكن أن تختار للاختبار بواسطة المراجع الحيادي، وهذا يمكن أن يتم عن طريق اضافة عناصر قليلة ـ يتم اختيارها بطريقة حكمية ـ إلى العينة التي سبق اختيارها بطريقة عشوائية، وذلك للتحقق من أن أنواع معينة من العمليات خضعت للمراجعة، لكن يجب أن يكون المراجع حذر من عدم إضافة هذه العناصر المختارة بطريقة حكمية إلى عينته التي اختارها بطريقة عشوائية عند تقييم نتائج هذه العينة، وإنما يجب عليه ـ بدلاً من ذلك ـ تقييم العناصر المختارة بطريقة حكمية على حدة.

اختبارات الالتزام بالسياسات: معاينة الصفات:

Compliance Tests: Sampling for Attributes

تعد معاينة التقدير للصفات (أو معاينة الصفات) غالباً من أكثر الطرق المستخدمة بواسطة المراجع لأداء اختبارات الالتزام بالسياسات واجراءات الرقابة الداخلية، فخاصية المجتمع المقدرة عادة ما تنحرف عن اجراءات وسياسات الرقابة الداخلية المقررة، هذا الانحراف يعبر عنه كنسبة، فعلى سبيل المثال، قد يرغب المراجع في تقدير تكرار الأخطاء في اعداد فاتورة المبيعات أو في الترحيل لحسابات العملاء، ومع هذا فأن معاينة الصفات لا تقتصر على اختبارات الالتزام بالسياسات، فهذه المعاينة لصفات يمكن أيضاً أن تستخدم لاجراء الاختبارات الأساسية لأرصدة الحسابات، كأن تستخدم في تقدير نسبة حسابات المدينين المتأخرة في السداد أو نسبة مخزون المواد الخام المتقادم.

ويتم تحقيق عملية المعاينة الاحصائية ـ بما في ذلك معاينة الصفات ـ وفقاً للخطوات التالية:

١ ـ تحديد مشكلة المراجعة أو الهدف.
٢ ـ صياغة واستنباط الفروض القابلة للاختبار من أهداف المراجعة المحددة سابقاً.
٣ ـ جمع أدلة إثبات المراجعة (عملية المعاينة).

٤ ـ فحص أدلة الاثبات.

٥ ـ تقييم أدلة الاثبات.

٦ ـ تحديد الاستنتاج المنطقي بناء على أدلة الإثبات.

ونطبق هذه الخطوات فيما يلي على اختبارات الالتزام بالسياسات.

تحديد مشكلة المراجعة : Identifying the Audit Problem

تتمثل مشكلة المراجعة الأساسية Basic Audit Problem عند اجراء اختبارات الالتزام بالسياسات في التحقق من الالتزام باجراءات الرقابة الداخلية المقررة، وهذا يتطلب ضرورة تقسيم النظام إلى صفاته (أجزائه) الرقابية المختلفة، حتى يمكن الاهتمام ودراسة كل صفة منها كمشكلة مراجعة منفصلة، فعلى سبيل المثال قد يتضمن نظام الرقابة الداخلية على المبيعات عدة صفات رقابية هامة أو حرجة، والتي يوضح بعضها الشكل رقم ٢ التالي، ولتحسين كفاءة معاينة الصفات فان إطار المعاينة يفضل أن يحدد بطريقة تمكن من اختبار عدة صفات مختلفة باستخدام نفس مفردات العينة، وبالتالي فأن المراجع يجب أن يحدد كيفية تحقيق هذا ـ كأول خطوة ـ عند تصميم خطة المعاينة الشاملة وعند تقييم النتائج.

وكجزء من تحديد مشكلة المراجعة يجب أن نحدد (١) مجتمع المراجعة، (٢) وحدة المعاينة، (٣) إطار المعاينة، (٤) الصفة الواجب اختبارها، فعلى سبيل المثال لاختبار الالتزام باجراءات الرقابة بنظام المبيعات فان مجتمع المراجعة قد يتم تحديده على أنه كافة عمليات المبيعات، ومن ثم فأن وحدة المعاينة تكون إذن عبارة عن كل قيد بيومية المبيعات، كما أن إطار المعاينة أو التمثيل المادي لوحدات المعاينة يتكون من نسخ أمر البيع المرفق بفاتورة المبيعات، وقد تكون الصفة الواجب اختيارها عبارة عن الموافقة على أمر البيع بواسطة المشرف (كالصفة الثانية بالشكل رقم (٢)).

١ - اعداد ورقابة أوامر البيع المسلسلة رقمياً لكل عملية بيع.

٢ - الموافقة على كل أمر بيع بواسطة المشرف بقسم الائتمان قبل اتمام صفقة البيع.

٣ - اعداد مستندات الشحن بعد الموافقة على أوامر البيع.

٤ - اعداد فواتير المبيعات فقط بعد تسليم أوامر البيع المعتمدة (التي تم الموافقة عليها) إلى قسم المبيعات.

٥ - فحص المشرف على قسم المبيعات كل فاتورة مبيعات بالنسبة للتسعير والدقة الحسابية ويوقع بما يفيد ذلك.

٦ - استلام نسخة من مستندات الشحن المعتمدة كتصريح له بتسليم البضاعة.

٧ - مراجعة قسم تدقيق الفواتير كل فاتورة مبيعات للتحقق من صحة الأسعار والكميات والقيمة، وذلك قبل إرسال الفاتورة للعميل بالبريد.

٨ - اعداد قسم حسابات المدينين ملخص مبيعات يومي، واجمالي رقابي من واقع فواتير المبيعات المعتمدة والمصدرة في كل يوم.

٩ - ارفاق نسخة من مستند الشحن وفاتورة المبيعات بالبضاعة التي تم شحنها للعميل..

شكل رقم (٢): صفات الرقابة على المبيعات

صياغة وتحديد الفرض القابل للاختبار:

Formulating a Testable Hypothesis

يجب تحديد الصفة الواجب اختيارها كما أنه يجب تحديد الفرض القابل للتحقق لهذه الصفة، ويمكن تحديد الصفات الرقابية للنظام من قائمة الاجراءات، كالشكل رقم (٢) السابق، أو من خرائط التدفق، أو من خلال وصف النظام الذي تم خلال مرحلة الفحص بالمراجعة، وبالطبع فأنه من المهم اختيار صفات الرقابة الداخلية - لإجراء اختبارات الالتزام عليها - فقط التي يرغب المراجع في الاعتماد عليها، والتي يترتب على إغفالها تحريف وتشويه جوهري للقوائم المالية، وكما نذكر من مناقشة الرقابة الداخلية من قبل، فان نقاط الضعف الجوهرية والهامة قد وصفت على أنها تلك الحالة التي لا تستطيع اجراءات معينة للرقابة أو درجة الالتزام بها تخفيض خطر حدوث الأخطاء والمخالفات الجوهرية أو بقائها بدون اكتشاف إلى أدنى حد نسبياً، وبالطبع فان وجود مثل هذه النقاط من

الضعف يتطلب من المراجع ضرورة توسيع الاختبارات الأساسية على أرصدة القوائم المالية ذات الصلة بهذه النقاط من الضعف، وذلك حتى يتمكن المراجع من إبداء رأي غير متحفظ بخصوص هذه القوائم المالية. ومن بين هذه الصفات الجوهرية نجد أن هناك صفات تكون أكثر أهمية من الصفات الأخرى، فعلى سبيل المثال قد نجد من الشكل رقم (٢) السابق أن المراجع ربما يقرر أن غياب أوامر البيع المسلسلة رقمياً (الصفة الرقابية رقم ١) تعد أكثر أهمية من الفشل في إرفاق نسخة من مستندات الشحن وفاتورة المبيعات لكل أمر بيع (صفة رقم ٩)، كما أن متطلبات أكثر صرامة (كمستويات الثقة والدقة) يجب أن تحدد للعينات التي يقصد بها اختبار صفات الرقابة الداخلية الأكثر أهمية.

وبمجرد تحديد الصفات الواجب اختبارها يكون بإمكان المراجع تحديد الفرض القابل للاختبار لكل صفة، وهذه الفروض توضع عادة في شكل أقصى انحراف يمكن قبوله (Maximun Acceptable Deviation) عن الصفة، فعلى سبيل المثال لو فرض أننا نرغب في اختبار الصفة الرقابية رقم (١) بالشكل رقم (٢) السابق في هذه الحالة فأننا قد نقرر الفرض التالي لهذه الصفة:

«معدل الانحراف في أعداد أوامر البيع المسلسلة رقمياً لا يزيد عن ٥٪».

هذا ويلاحظ أن هذا الفرض محدد وقاطع (Specfic)، كما أنه خاص بصفة معينة، وهي إعداد أوامر البيع المسلسلة رقمياً، ومن ثم فلو أكد الاختبار هذا الفرض ودعمه، في هذه الحالة يكون بمقدورنا القول بأن العميل ملتزم بهذه الصفة للرقابة الداخلية، وبالطبع فان الالتزام بهذا الإجراء من إجراءات الرقابة الداخلية يوفر نوعاً من أدلة الاثبات على أن أرصدة القوائم المالية المرتبطة بهذا الإجراء من إجراءات الرقابة صحيحة في جوهرها، ومن ثم فان الاختبارات الأساسية لهذه الأرصدة يمكن أن تخفض، أما إذا أدت اختبارات الالتزام بالسياسات إلى رفض هذا الفرض، فأننا نستطيع أن نستنتج أن العميل غير ملتزم بهذه الصفة الرقابية، وما لم يكن هناك نقاط قوة في بعض الصفات الرقابية الأخرى تخفف من هذا القصور، فان هذا قد يؤدي منطقياً إلى الاستنتاج بأن أرصدة القوائم المالية المرتبطة بهذه الصفة الرقابية تحمل في طياتها مخاطر أخطاء عالية نسبياً، ولهذا فان المراجع قد يوسع من الاختبارات الأساسية لهذه الأرصدة المرتبطة بهذه الصفة الرقابية.

كما أن هذا الفرض قابل للقياس الكمي (Quantifiable)، أي أنه يتم تحديد أقصى انحراف يمكن قبوله، والذي يؤثر تجاوزه على قرار المراجع، فعلى سبيل المثال لو فرض أن المعدل الأقصى لانحراف المجتمع ـ والمستنتج من عينة المراجعة ـ قد تجاوز النسبة المفترضة وقدرها ٥٪ فأن هذا سيؤدي إلى قرار مراجعة مختلف (كأن يوسع المراجع اختباراته الأساسية لأرصدة القوائم المالية المرتبطة بهذه الصفة الرقابية) عن ذلك القرار الذي يمكن أن يتخذ في حالة عدم تجاوز المعدل المستنتج للمجتمع عن ٥٪.

جمع أدلة إثبات المراجعة: Gathering the Audit Evidence

تتكون عملية جمع أدلة إثبات المراجعة من خطوتين:

١ ـ تحديد حجم العينة المناسب.
٢ ـ اختيار مفردات أدلة الاثبات الممثلة (العينة).

تحديد حجم العينة (Sample Size). على الرغم من أن حجم المجتمع قد يكون مهماً عند اعداد خطة المعاينة الشاملة، إلا أن هذا الحجم يكون أقل أهمية بالنسبة لمعاينة الصفات عندما يزيد المجتمع عن ١٠٠٠ مفردة، فبالنسبة للمجتمعات التي يكون لها هذا الحجم نجد أن التغيرات في حجم المجتمع لا يكون لها إلا تأثير محدوداً على حجم العينة، بالنسبة لمدى الدقة ومستوى الثقة. ويتحدد حجم العينة أساساً بناء على: (١) مستوى الدقة المرغوب، (٢) درجة الاعتماد أو الثقة في نتائج العينة، (٣) معدل حدوث انحراف المجتمع المتوقع.

وكما أوضحنا من قبل فإن حد الدقة الأعلى المرغوب (Desired Upper Precision Limit-DUPL) يكون عبارة عن تحديد لماهية الانحراف الجوهري، فالمراجع يمكنه من خلال هذه الوسيلة التعبير عن أقصى انحراف يمكن قبوله عن إجراء الرقابة المقرر، مع استمراره في تأكيد وجود الالتزام بهذا الإجراء بشكل أساسي، أما درجة الاعتماد والثقة المرغوبة فأنها تعبر عن حكم وتقدير المراجع للاحتمال الرياضي بأن حد الدقة الأعلى لن يتجاوز المستوى المحدد مقدماً، أما معدل حدوث انحراف المجتمع المتوقع فهو عبارة عن تقدير المراجع لمعدل الانحراف المتوقع وجوده في المجتمع، ولتحديد هذا المعدل عملياً فأن المراجع يبدأ ـ بصفة عامة ـ بمعدل الحدوث الذي وجد في السنة السابقة، ثم يبدأ في تعديل

هذا المعدل - بالزيادة أو النقص - على أساس ظروف السنة الحالية في الرقابة والتي لوحظت خلال الفحص المبدئي للرقابة الداخلية. أما بالنسبة لمهام المراجعة التي يكلف بها المراجع لأول مرة فأن المراجع قد يسحب عينة مبدئية من العمليات ويفحصها، ثم يستخدم معدل حدوث الخطأ كمعدل حدوث متوقع.

وبمجرد تحديد حد الدقة الأعلى ودرجة الثقة المرغوبة ومعدل الحدوث المتوقع يمكن الاستعانة بالجداول الموضحة بملاحق الفصل رقم ١٠ - أ، ١٠ - ب، ١٠ - جـ، في تحديد حجم العينة، هذا مع ملاحظة أن هذه الجداول مستقلة وذات مستويات مختلفة من الثقة المرغوبة، ٩٠٪، ٩٥٪، ٩٩٪، كما أنه يلاحظ أن هناك حدود عليا مختلفة للدقة المرغوبة تظهر أفقياً في أعلى كل جدول، أما معدلات الحدوث المتوقعة فأنها تظهر في أقصى اليسار من كل جدول، على أية حال فأن المثال التالي يساعد على إيضاح كيفية استخدام هذه الجداول.

فلو فرض المراجع قرر أن أقصى معدل حدوث للخطأ هو ٥٪ عند مستوى ثقة قدره ٩٥٪، افترض أيضاً أن معدل حدوث الخطأ المتوقع بالمجتمع كان ٢,٥٪، في هذه الحالة فأننا نجد أن ملحق ١٠ - ب يبين أن المراجع يجب أن يختار عينة مكونة من ٢٤٠ مفردة، وبالطبع فأنه يمكن استخدام الكومبيوتر في تحديد أحجام العينات وذلك ما إذا تم برمجته للتعامل مع مدخلات البيانات التي تضمنتها هذه الجداول، وبحيث تتضمن ملفات الكومبيوتر - في هذه الحالة - ما يعرف بمنتج الأرقام العشوائية، وذلك لاختيار عينة ممثلة بطريقة عشوائية.

ويوضح الشكل رقم (٣) التالي أثر التغيرات في المدخلات المختلفة المتعلقة بخاصية معينة كحجم المجتمع، ومستوى الدقة المرغوب، والثقة المرغوبة، ومعدل الحدوث المتوقع، وعلى الرغم من ذلك فإن حجم العينات يتغير بشكل طفيف جداً مع التغير في حجم المجتمع، فعندما نختار عينات من مجتمعات كبيرة (تزيد بصفة عامة عن ١٠٠٠ مفردة) فأن التغيرات في حجم المجتمع تكون ذات تأثير بسيط للغاية على حجم العينة، إلا أن التغيرات في مستوى الدقة المرغوب والثقة المطلوبة ومعدل حدوث الخطأ المتوقع تكون ذات تأثير جوهري على حجم العينة، فعلى سبيل المثال، لو فرض أننا حددنا مستوى للثقة قدره ٩٥٪ وكان معدل حدوث الخطأ المتوقع ٢,٥٪ وحد الدقة الأعلى المرغوب ٤٪ بدلاً من ٥٪،

فان حجم العينة سوف يزيد من ٢٤٠ إلى ٥٥٠ مفردة، أي بزيادة قدرها ١٢٠٪ (أنظر ملحق ١٠ ـ ب).

العامل (بقية العوامل الأخرى ثابتة)	حجم العينة
١ ـ حجم المجتمع	
أ ـ زاد	أ ـ يزيد
ب ـ انخفض	ب ـ ينخفض
٢ ـ حد الدقة الأعلى المرغوب	
أ ـ انخفض (الرقم المطلق الأصغر، دقة أكثر)	أ ـ يزيد
ب ـ زاد (الرقم المطلق الأكبر، دقة أقل)	ب ـ ينخفض
٣ ـ الثقة المرغوبة	
أ ـ زادت	أ ـ يزيد
أ ـ انخفضت	ب ـ ينخفض
٤ ـ معدل الحدوث المتوقع	
أ ـ زاد	أ ـ يزيد
ب ـ انخفض	ب ـ ينخفض

شكل رقم (٣): أثر التغيرات في المعلمات على حجم العينة

أما إذا انخفض مستوى الثقة المرغوب في المثال السابق من ٩٥٪ إلى ٩٠٪، في ظل معدل خطأ متوقع قدره ٢,٥٪ وحد أعلى للدقة مرغوب قدره ٥٪، فان حجم العينة سينخفض من ٢٤٠ إلى ١٦٠ مفردة أي بنسبة ٣/١ ٣٣٪، وأخيراً فأنه لو فرض أن معدل حدوث الخطأ المتوقع قد زاد من ٢,٥ إلى ٣,٥٪، وعند مستوى ثقة مرغوب قدره ٩٥٪ وحد أعلى للدقة مرغوب قدره ٥٪، فان حجم العينة سيزيد من ٢٤٠ إلى ٦٥٠، أي بنسبة ١٧١٪، على أية حال فان الشكل رقم (٤) التالي يوضح عملية اختيار العينة لكل صفة رقابية في مثالنا المفترض وباستخدام الجداول الواردة في ملاحق الفصل ١٠ ـ أ، ١٠ ـ ب، ١٠ ـ جـ.

إختيار مفردات العينة **(Sample Items)**. . بعد تحديد حجم العينة فأن

المراجع يجب أن يختار مفردات العينة الممثلة (Select Representative Sample Items)، وتعتمد المفردات المختارة على كل من المجتمع ووحدة المعاينة وإطار المعاينة. ونظراً لأن معظم الصفات الرقابية (إن لم يكن كلها في بعض الحالات) قد تظهر في مستندات تدعم كافة العميات المالية بالمجتمع، فأنه يكون من المحتمل عدم تغير وحدة المعاينة وإطار المعاينة بالنظام ككل، ولهذا فأن المراجع قد يختبر عدة صفات رقابية باستخدام نفس المفردات، الأمر الذي يؤدي إلى تحسين كفاءة المراجعة وبالضرورة تخفيض تكلفتها، ومع هذا فان أحجاماً مختلفة للعينة قد تبقى مطلوبة لكل صفة رقابية، نظراً لأن المدخلات الخاصة بحد الدقة المطلوب ومستوى الثقة المرغوب قد تختلف مع اختلاف الأهمية النسبية للصفات الرقابية موضع الاختبار، فبصفة عامة نجد أن صفة الرقابة الداخلية الأكثر أهمية وخطورة تتطلب من المراجع زيادة أحجام العينة بتحديد ثقة مرغوبة أكبر ومستوى من الدقة أعلى من نتائج العينة.

وكما سبق وأوضحنا من قبل يجب أن يستخدم المراجع أسلوب الاختيار العشوائي للمفردات للحصول على عينة ممثلة. وبالطبع فان الأسلوب الأكثر مناسبة لاختبار معين إنما يتوقف على مدى تجانس مجتمع المراجعة، وعلى ما إذا كانت وحدات المعاينة وإطارات مجتمع المراجعة مسلسلة رقمياً أم لا.

الصفة موضع الاهتمام	الاحتمال (درجة الثقة)	معدل الحدوث المتوقع	حد الدقة الأعلى المرغوب	العينة
١ - اعداد أوامر البيع المسلسلة رقمياً.	٠,٩٥	٪٢,٥	٪٥	٢٤٠
٢ - الموافقة على أوامر البيع من قبل قسم الائتمان.	٠,٩٩	٪١,-	٪٤	٢٦٠
٣ - اعداد مستندات الشحن المسلسلة بعد الموافقة على أوامر البيع.	٠,٩٥	٪٢,٥	٪٥	٢٤٠
٤ - اعداد فاتورة المبيعات لكل أمر بيع.	٠,٩٥	٪٢,٥	٪٥	٢٤٠

٥ - فحص أوامر البيع بواسطة المشرف	٠,٩٩	١,٥٪	٤٪	٣٦٠
٦ - استلام قسم الشحن مستندات الشحن كتصريح له بتسليم البضاعة.	٠,٩٩	٢,-٪	٥٪	٣٠٠
٧ - مراجعة قسم تدقيق الفواتير كل فاتورة مبيعات.	٠,٩٩	١,٥٪	٤٪	٣٦٠
٨ - ضبط ومطابقة الاجمالي الرقابي اليومي لحسابات المدينين مع ملخص المبيعات.	٠,٩٩	صفر	صفر	٢٦٠(*)
٩ - ارفاق مستندات الشحن مع كافة فواتير المبيعات.	٠,٩٠	٢,٥٪	٥٪	١٦٠

ملحوظة:

عندما يتم تحديد دقة قدرها صفر فانه يكون مطلوب معلومات عن المجتمع ككل، ومن ثم يكون مطلوب فحص ٢٦٠ اجمالية رقابية من المجتمع ككل (أيام السنة في هذه الحالة).

شكل رقم (٤): أحجام عينات اختبارات الالتزام بصفات الرقابة الداخلية

ويشير **التجانس (Homogeneity)** إلى التماثل النسبي في وحدات المجتمع فيما يتعلق بخاصية الرقابة موضع الاهتمام، فعلى سبيل المثال نجد أن مجتمع مراجعة العميل قد يكون متجانساً فيما يتعلق بخاصية الرقابة رقم (١) بالشكل رقم (٢) السابق، إذا ما كانت هذه الصفة تمثل سياسة الشركة لأعداد أوامر البيع لكافة المبيعات بغض النظر عن الحسابات الفردية للعملاء، هذا من ناحية أما الأخرى فأن مجتمع العميل الخاص بعمليات المبيعات قد لا يكون متجانساً بخصوص الصفة الرقابية رقم (٧) بالشكل رقم (٢) السابق إذا ما كان من المتوقع أن يراجع قسم مراجعة الفواتير الأسعار والكميات والقيمة - فقط - بفواتير

المبيعات التي تزيد عن قيمة معينـة، ١٠٠٠٠ ريال مثـلاً، وكما لاحـظنا من قبـل تستخدم المعاينة العشوائية غير المقيـدة عندمـا يكون المجتمـع متجانسـاً بخصوص الخاصية موضع الاختبار، أما بخصوص المجتمع غير المتجانس فأنه يجب أن يقسم إلى طبقات أو مجتمعات فرعية، بعد هذا يمكن تـطبيق أساليب المعـاينة العشـوائية لكل طبقة من هـذه الطبقـات. وبالـطبع فـأننا يمكن أن نستخـدم جدول الأرقـام العشوائية والاختيار اليدوي للعينة أو برامج الكومبيوتر لاختيار العينة العشـوائية، إذا ما كان مجتمع المراجعة متتابع رقمياً. كما أننا يمكن أن نستخدم المعاينة المنتظمة إذا ما كان مجتمع المراجعة مرتب عشوائياً.

فحص أدلة الاثبات: Examining the Evidence

بعـد اختيار العينـة الممثلة يبـدأ المـراجـع - بعـد ذلـك - في فحص عنـاصر العينة، وفيما يتعلق بمعاينة الصفات فان هـذا يعني أن كل وحـدة بالعينـة يجب أن تفحص للتحقق من وجـود أو غياب الصفـة المـرغـوبـة، ويجب أن يهتم المـراجـع بملاحظة عدد وحدات العينة المتضمنة انحرافات عن هذه الصفات الرقابيـة، فعلى سبيل المثال لو فرض أن المراجع يقوم بفحص عينة مكونة من ٢٤٠ فـاتورة مختـارة من مجتمـع فواتـير المبيعات، وذلـك للتحقق من الالتزام بصفـة الرقـابـة رقم (١) بالشكل رقم (٢) السابق، افترض كذلك أن المـراجع اكتشف فـاتورة بيـع واحدة بالعينة غير مدعمة بأمر بيع مكتوب، في هذه الحالة يعتبر هذا الانحـراف عن هذه الصفة الرقابية خطأ اجرائي، وقد يعبر عنه كنسبة مئوية: ١/٢٤٠ أو ٤٢, ٠٪.

تقييم دليل الاثبات: Evaluating the Evidence

بمجرد الحصول على نتائج العينة يجب أن يقيم المراجع دليل الاثبات، وهذا يتـطلب الحكم على مـدى كفايـة وصلاحيـة دليل الاثبـات، وترتبط كفـايـة دليـل الاثبات مباشرة بمخاطر المعـاينة، والتي يعـبر عنها بـواسطة حـدود الدقـة المرغـوبة ومستـوى الثقة المـرغوب، فعـلى سبيل المثـال، نجد أن المـراجع يعـبر ضمنياً عن استعداده لقبول خطأ معاينة قدره ٠٥, ٠ عن طـريق تحديـد ثقة مـرغوبـة قدرهـا ٩٥٪ بخطة المعاينـة الموضحـة أعلاه، ومن ثـم فلو اقـترن هذا المستـوى من الخطر بحدود الدقة التي يمكن أن يقبلها المراجع فان عينة قدرها ٢٤٠ مفـردة تعد كبـيرة بدرجة كافية لتحقيق اختبارات الكفاية.

أما صلاحية الدليل فتعد قرار نوعي أو وصفي، فالمراجع يجب أن يقرر ما إذا كان دليل الاثبات - في ضوء قيد فعالية التكلفة - يمثل أفضل ما يمكن الحصول عليه لتدعيم الاستنتاج المتعلق بالصفة الرقابية موضع الاختبار، ففي مثالنا الحالي نجد أن دليل الاثبات الأكثر صلاحية - والمتاح للمراجع - لتدعيم استنتاج المراجعة (المتعلق بما إذا كان العميل يعد أوامر بيع مسلسلة رقمية لكل عملية بيع) إنما يتمثل في عينة من فواتير المبيعات. الممكن مراجعتها مستندياً على أوامر البيع المكتوبة.

الاستنتاج المنطقي: Developing a Logical Conclusion

تتطلب الخطوة الأخيرة في عملية المعاينة ضرورة تحديد استنتاج المراجعة المتعلق بالعنصر موضع الفحص، ففي معاينة الصفات يكون استنتاج المراجعة في صيغة حكم على ما إذا كان العميل ملتزم بالصفة الرقابية موضع الفحص أم لا، ويوجد عادة جداول متاحة لمساعدة المراجع على تقييم نتيجة العينة، واستخلاص هذه الأحكام، فملحق ١٠ - هـ يمكن أن يستخدم لايضاح كيفية اتخاذ قرار المراجعة المتعلق بمثالنا السابق، مع ملاحظة أن ملاحق ١٠ - د، ١٠ - هـ، ١٠ - وتتضمن ثلاثة جداول متعلقة بمستويات الثقة ٩٠٪، ٩٥٪، ٩٩٪، على التوالي، ومن هذا الجداول نجد أن أحجام العينة - المختارة بواسطة عملية المعاينة السابق ايضاحها - قد ظهر بأول عمود من جهة الشمال، أما الأرقام الظاهرة في صلب كل جدول فأنها تمثل عدد الانحرافات التي وجدت عند اختبار الخاصية، أما الأرقام الظاهرة أفقياً في قمة الجدول فأنها تعبر عن حدود الدقة العليا المحسوبة (Calculated Upper Precision Limits-CUPL)، فهي تعبر عن المعدلات القصوى لخطأ المجتمع المستنتج (Maximun Inferred Population Error Rates)، المحددة على أساس نتائج فحص مفردات العينة، هذا ولعلنا نذكر من مثالنا السابق - بخصوص الصفة الرقابية رقم -(١) - أن هناك انحرافاً واحد من العينة التي يبلغ عدد مفرداتها ٢٤٠ مفردة، ومن ثم فان ملحق ١٠ - هـ يبين - في ضوء هذه النتيجة - أن المراجع قد يستنتج بدرجة ثقة ٩٥٪ أن معدل الخطأ بخصوص الصفة رقم (١) في المجتمع ككل لن يزيد عن ٢٪، وبالطبع فان المراجع يكون بمقدوره اذن أن يقارن بين حد الدقة الأعلى المسحوب (CUPL) (حد الخطأ الأقصى المستنتج) وحد الدقة الأعلى المرغوب (DUPL)، فإذا كان حد

الدقة الأعلى المسحوب مساوي أو أقل من حد الدقة الأعلى المرغوب فأن المراجع قد يستنتج ـ بدرجة الثقة المقاسة ـ أن العميل ملتزم بالصفة الرقابية المقررة في حدود معينة.

إن وجود سياسة للشركة بخصوص هذه الصفة مع الالتزام الفعلي من جانب العميل بها إنما يدعم افتراض المراجع بأن هذا العنصر من عناصر نظام الرقابة الداخلية موجود ويعمل كما هو مخطط له، ومن ثم فلو فرض أن الصفات الأخرى ـ وبالذات الهامة بنظام الرقابة الداخلية ـ كانت تعمل أيضاً كما هو مخطط ومقرر لها، فان المعيار الثاني للعمل الميداني يبرر إجراء اختبارات أساسية محدودة على تفاصيل الأرصدة الناتجة عن هذه الصفة الرقابية المحددة.

هذا من ناحية أما الأخرى فلو فرض أن حد الدقة الأعلى المسحوب كان أكبر من حد الدقة الأعلى المرغوب فأن المراجع يجب أن يستنتج أن العميل غير ملتزم بنظم الرقابة المقررة، وفي هذه الحالة سنجد أنه على الرغم من وجود سياسة للشركة بخصوص صفة الرقابة موضع الاختبار، إلا أنه لا يوجد التزام من جانب العميل، الأمر الذي يشير إلى وجود ضعف في الرقابة الداخلية، وبالطبع فان هذا الضعف قد يؤدي إلى توسيع الاختبارات الأساسية للأرصدة، آخذاً في الاعتبار الأهمية النسبية لهذه الصفة الرقابية وأثرها على عرض القوائم المالية، وفي مثالنا الحالي نجد أن حد الدقة الأعلى المسحوب وهو ٢٪ يكون أقل من حد الدقة الأعلى المرغوب وقدره ٥٪، ولهذا فان المراجع قد يستنتج أن الصفة الرقابية رقم (١) موجودة وتمارس كما هو مخطط لها، وبالطبع فان هذا الدليل ـ إذا ما اتسق مع نتائج اختبارات الالتزام بالسياسات التي أجريت على كافة الصفات الأخرى بالنظام ـ سوف يسمح للمراجع باستنتاج أن نظام الرقابة الداخلية المتعلق بالمبيعات يمكن الاعتماد عليه، ومن ثم فان الاختبارات الأساسية لتفاصيل أرصدة الحسابات المتعلقة بالمبيعات يمكن أن تخفض.

هذا ولعلنا نذكر أن التقييم الكامل لاجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بنظام فرعي معين تتطلب من المراجع اتباع تسلسل منطقي فيما يتعلق بكل رصيد من أرصدة القوائم المالية بالنظام كالآتي:

١ ـ تحديد الأخطاء والمخالفات التي يمكن أن تقع بهذه الأرصدة، فالعمليات المالية قد:

أ ـ تسجل خطأ.
ب ـ تدعم بشكل غير كاف أو غير شرعي.
جـ ـ لا تسجل.
د ـ تقوم بشكل غير صحيح.
هـ ـ تبوب بشكل غير صحيح.
و ـ تسجل في فترة خطأ.
ز ـ ترحل أو تلخص بشكل غير صحيح.

٢ ـ تحديد ما إذا كانت هذه الأخطاء والمخالفات يمكن أن تسبب تحريف جوهري في القوائم المالية.

٣ ـ تحديد اجراءات الرقابة الداخلية التي يمكن أن تمنع أو تكشف مثل هذه الأخطاء والمخالفات.

٤ ـ تحديد ما إذا كانت الاجراءات الضرورية قد قررت ووصفت بواسطة العميل.

٥ ـ تحديد ما إذا كانت هذه الاجراءات المقررة قد اتبعت بواسطة العميل (اختبارات الالتزام بالسياسات).

٦ ـ على أساس الخطوات من ١ إلى ٥، يتم تحديد طبيعة وتوقيت ومدى اختبارات مراجعة الأرصدة الناتجة عن النظام (الاختبارت الأساسية).

وتوضح الفقرات التالية الاجراءات التي تعتمد على دراسة وتقييم أساليب الرقابة الداخلية الخاصة بنظام المبيعات وحسابات المدينين، هذا ويفترض أن المراجع قد حدد الأخطاء والمخالفات المحتملة بالنظام، شأنها شأن أساليب الرقابة التي تمنع أو تكشف هذه الأخطاء، كما أنه يفترض أيضاً أن المراجع قد انتهى ـ بناء على دراسة نظام العميل ـ إلى أن أساليب الرقابة المناسبة قد قررت ووصفت بواسطة العميل، ومن ثم فان المناقشة التالية تهتم بشكل أساسي باختبارات الالتزام بالسياسات (خطوة رقم ٥).

أن كافة الصفات الرقابية العامة المتعلقة بحساب معين بالقوائم المالية يجب أن تقيم قبل البدء في الاختبارات الأساسية لأرصدة هذا الحساب، فعلى سبيل المثال فأننا نجد أن الصفات الرقابية من ١ إلى ٩ الموضحة بالشكل رقم ٢ السابق

قد قررت ووصفت بـواسطة العميـل كجزء من النـظام الذي ينتـج عنه مـديونيـة حسابات المـدينين ـ حسـاب المراقبـة وحسابـات الاستاذ المسـاعد ـ مقـابل ذاتنيـه حساب المبيعات.

هـذا ولعله من المهم بالنسبـة لكل صفـة رقابيـة أن تقيم في ضـوء خـطأ أو مخالفة القوائم المالية الذي قررت هذه الصفـة لاكتشافـه ومنع حـدوثه، ولإيضـاح هذه النقطة فأننا نلاحظ أن الصفات الرقابية ١، ٤، ٥ قد قـررت لمنع التسجيـل الخاطيء أو غير الكامل لفواتير المبيعات بيومية المبيعات، كما أن الفشل في الالتزام بهذه الصفات الرقابية يمكن أن ينتج عنه تحريف لحساب المبيعات بسبب تكـرار أو إغفال تسجيل فواتير المبيعات، أو ينتج عنه أخطاء حسابية في قيم صفقات البيع، ومن الشكل رقم (٥) فأننا نلاحظ أن اختبارات الالتزام بالسياسـات قد أوضحت أن هناك التزام مقبول بالصفات الرقابية رقم ١، ٤. ومن ثم فـأن المراجـع يكون بمقدوره الاستنتاج بأن النظام يعمل بفعالية لتأكيد أن كل أوامـر البيع المستلمـة قد أعد لها ـ بشكل صحيح ـ فواتير المبيعات، وإزاء ذلك فـان الاختبارات الأسـاسية للتفاصيل ـ كاعادة العمليات الحسابية لقيم الفواتير واعادة تتبع ترحيل الفواتير إلى اليـومية والاستـاذ ـ قـد تخفض أو تختصر، وذلـك إذا لم يكن هنـاك نقـاط ضعف أخرى مقابلة بنظم الرقابة الأخرى.

أما اختبار الصفة الرقـابية رقم (٥) قـد أفصح عن معـدل عالي غـير مقبول للفشل في الحصول على موافقة واعتماد المشرف للدقـة الحسابيـة لفواتـير المبيعات، ومـع هذا فـان هذا النقص في تـوقيـع المشرف عـلى مستنـد المبيعـات قـد لا يعني بالضرورة أن إجراء الرقابـة لم يتم، فالمشرف ربمـا يكون قـد أغفل ـ فقط ـ تـوقيع المستنـدات بعد فحصهـا ومراجعتهـا، كـما أن هـذا النقص في تـوقيعـات المشرف لا يعني أن هناك نسبة معادلة من فـواتير المبيعـات قد أعـدت خطأ، ومن ثم أدت إلى تحريف أرصدة حساب المبيعات، ومـع هذا فـان هذا النقص في الالـتزام بهذه النقطة يجعل هناك احتمال كبـير في تحريف المبيعـات مما لـو أن معدل الالـتزام كان مقبولاً، وإزاء ذلك فأن المراجع قد يختار أحد البديلين التاليين:

* البحث عن إجـراء رقابي آخـر يعوض هـذا الضعف ويخفف منه، أو تـوسيع الاختبارات الأساسية لرصيد (أو أرصدة) الحسـاب، التي يكون من المحتمـل تحريفها بسبب هذا الضعف.

ففي مثالنا الحالي نجد أن الصفة السابعة تتطلب من قسم تدقيق الفواتير ضرورة اختبار الدقة الحسابية لفواتير المبيعات، ومن شكل رقم (٥) يتضح أن الحد الأعلى للدقة المحسوب والخاص بهذه الصفة كان منخفضاً بدرجة مقبولة، الأمر الذي قد يوفر لدى المراجع قناعة بأن هذا يكون من شأنه تخفيف وتعويض الضعف في الصفة الرقابية رقم (٥)، ومن ثم قد لا يكون هناك داعي لتوسيع اختبارات التفاصيل الحسابية بحساب المبيعات.

لكن لو تم اختيار البديل الثاني فان الاختبارات الأساسية لعناصر أرصدة حسابات المدينين والمبيعات يجب أن توسع، ومن ثم سيتم سحب عينة أكبر من فواتير المبيعات في هذه الحالة، ثم مراجعة كل فاتورة حسابياً، فضلاً عن مراجعة الأسعار في ضوء قائمة الأسعار المطبقة، ومراجعة الكميات مستندياً ومطابقتها على مستندات الشحن.

وفي كل الأحوال فأن التحليل الشامل للخطأ يجب أن يتم بالنسبة لكل انحراف ملحوظ عن الالتزام بالسياسات، فهذا يفيد المراجع في التعرف على الأسباب الأساسية التي أدت إلى هذا الخطأ، وبالتالي مساعدته على تكوين حكم وتقدير فيما يتعلق بجودة النظام، وفي النهاية فأن حكم وتقدير المراجع يجب أن يبقى الفيصل في تحديد آثار نظام الرقابة الداخلية على مدى وتوقيت وطبيعة اختبارات المراجعة الأساسية.

(١) الصفة موضع الاهتمام	(٢) حجم العينة	(٣) الانحرافات المكتشفة	(٤) معدل الخطأ بالعينة (٣) ÷ (٢)	(٥) درجة الثقة	(٦) التقييم ح	(٧) التقييم غ	(٨) الاستنتاج
١ ـ اعداد أوامر البيع المسلسلة رقمياً.	٢٤٠	١	٪٠,٤	٠,٩٥	٪٢	٪٥	ي
٢ ـ الموافقة على أوامر البيع من قبل قسم الائتمان.	٢٦٠	٥	٪٠,٨	٠,٩٩	٪٥	٪٤	ل
٣ ـ اعداد مستندات الشحن المسلسلة بعد الموافقة على أوامر البيع.	٢٤٠	١	٪٠,٤	٠,٩٥	٪٢	٪٥	ي
٤ ـ اعداد فاتورة المبيعات لكل أمر بيع.	٢٤٠	٢	٠,٨	٠,٩٥	٪٣	٪٥	ي
٥ ـ فحص أوامر البيع بواسطة المشرف.	٣٦٠	٨	٪٢,٢	٠,٩٩	٪٥	٪٤	ل
٦ ـ استلام قسم الشحن مستندات الشحن كتصريح له بتسليم البضاعة.	٣٠٠	٣	٪١	٠,٩٩	٪٤	٪٥	ي
٧ ـ مراجعة قسم تدقيق الفواتير كل فاتورة مبيعات.	٣٦٠	٣	٪٠,٨	٠,٩٩	٪٣	٪٤	ي
٨ ـ ضبط ومطابقة الاجمالي الرقابي اليومي لحسابات المدينين مع ملخص المبيعات.	٢٦٠	صفر	صفر	٠,٩٩	صفر	صفر	ي
٩ ـ ارفاق مستندات الشحن مع كافة فواتير المبيعات.	١٦٠	١	٪٠,٦	٠,٩٠	٪٣	٪٥	ي

ح = الحد الأعلى للدقة المسحوب، غ = الحد الأعلى للدقة المرغوب،

ي = يمكن الاعتماد، ل = لا يمكن الاعتماد.

شكل رقم (٥):

نتائج اختبارات الالتزام بصفات الرقابة الداخلية الخاصة بالمبيعات

المعاينة الاستكشافي : Discovery Sampling

على الرغم من أن المعاينة الاستكشافية تعد شكلاً من أشكال معاينة الصفات، إلا أن هذه المعاينة قد يكون لها هدف مراجعة مختلف عن معاينة الصفات، فهدف المعاينة الاستكشافية هو اختيار عينة (n) ، لها احتمال محدد (X) للحصول على حدوث واحد على الأقل للصفة داخل حجم المجتمع (P) بمعدل حدوث حرج (p)، والصفة التي يبحث عنها في هذه الحالة تكون عادة وجود مخالفة.

وتعد هذه المعاينة الاستكافية على درجة كبيرة من الأهمية في الحالات التالية:

* عندما يشك المراجع في حدوث نوع معين من المخالفات أو الغش الجوهري ويود أن يحدد ما إذا كانت هذه حالة وحيدة.
* عندما يكون من الممكن تقدير معدل حدوث حرج للمخالفة التي يمكن أن تؤدي إلى تحريف جوهري للقوائم المالية إذا لم يفصح عنها.
* عندما يشير مجتمع المراجعة المحاط بمخاطره نسبية عالية (كالنقدية أو حسابات المدينين) إلى وجود خلل في جزء معين من الواجبات (مثل التسجيل أو استلام النقدية) بعد الفحص المبدئي للرقابة الداخلية.

هذا ويوضح شكل رقم (٦) جدولاً للمعاينة الاستكشافية، مع الأخذ في الاعتبار أن حجم المجتمع يجب أن يحدد كمعلمة (Paramater) بالنسبة للمعاينة الاستكشافية، ومن ثم فسيكون هناك جداول مختلفة لمجتمعات ذات أحجام مختلفة، ويخص الشكل رقم (٦) أحجام المجتمع التي تتراوح بين ٥٠٠٠ و ١٠٠٠٠ مفردة، وتزيد أحجام العينة من أعلى إلى أسفل بالعمود الأول بالجدول، وتظهر معدلات الحدوث الحرجة أفقياً بأعلى الجدول بدءاً من جهة الشمال إلى اليمين، أما احتمالات الحدوث فأنها تظهر في صلب الجدول.

ولإيضاح أسلوب المعاينة الاستكشافية لنفرض أن المراجع يشك في حدوث غش بالمتحصلات النقدية المتسلمة وترحيل هذه المتحصلات إلى الجانب الدائن بحسابات العملاء، وأن كلاهما قد تم بواسطة نفس العاملين لدى العميل، افترض كذلك أن مجتمع المراجعة يتضمن ١٠٠٠٠ عملية ترحيل إلى الجانب

الدائن بحسابات العملاء ، وأن المراجع قد قدر أن تحريف جوهري للقوائم المالية يمكن أن يحدث إذا ما تم ترحيل ١٠٠ عملية بشكل خطأ (١٪)، ولهذا فان المراجع يرغب في تحديد حجم العينة الواجب سحبه ليكون واثقاً بدرجة ٩٩٪ من اكتشاف حدوث واحد على الأقل لهذا الغش، في هذه الحالة فأننا نجد من الجدول رقم (٦) أن المراجع يجب أن يفحص عينة مكونة من ٤٦٠ عملية مالية.

Sample* Size	Upper Precision Limit: Critical Rate of Occurrence**							
	.1%	.2%	.3%	.4%	.5%	.75%	1%	2%
50	5%	10%	14%	18%	22%	31%	40%	64%
60	6	11	17	21	26	36	45	70
70	7	13	19	25	30	41	51	76
80	8	15	21	28	33	45	55	80
90	9	17	24	30	36	49	60	84
100	10	18	26	33	40	53	64	87
120	11	21	30	38	45	60	70	91
140	13	25	35	43	51	65	76	94
160	15	28	38	48	55	70	80	96
200	18	33	45	56	64	78	87	98
240	22	39	52	62	70	84	91	99
300	26	46	60	70	78	90	95	99+
340	29	50	65	75	82	93	97	99+
400	34	56	71	81	87	95	98	99+
460*	35	61	76	85	91	97	99	99+
500	40	64	79	87	92	98	99	99+
600	46	71	84	92	96	99	99+	99+
700	52	77	89	95	97	99+	99+	99+
800	57	81	92	96	98	99+	99+	99+
900	61	85	94	98	99	99+	99+	99+
1,000	65	88	96	99	99	99+	99+	99+
1,500	80	96	99	99+	99+	99+	99+	99+
2,000	89	99	99+	99+	99+	99+	99+	99+

* حجم العينة.

** حد الدقة الأعلى: معدل الحدوث الحرج.

شكل رقم (٦): جدول المعاينة الاستكشافية: احتمالات وجود حدث واحد بمجتمع حجمه يتراوح بين ٥٠٠٠ و ١٠٠٠٠ مفردة.

هذا ويلاحظ من شكل رقم (٦) أن المعاينة الاستكشافية تتطلب أحجام كبيرة للعينة بشكل غير عادي عندما تكون معدلات الحدوث الحرجة بالمجتمع أقل من ٠,٥٪ ودرجة الثقة المطلوبة عالية، ومن ثم فان هذه المعاينة تستخدم

لاكتشاف ـ فقط ـ تلك المخالفات التي تحدث بدرجة ما من التكرار، أي أنه لا يكون من المتوقع استخدام هذه الطريقة في اكتشاف حدوث المخالفات النادرة، وعلى الرغم من أن المعاينة الاستكشافية لها دورها في عملية المراجعة، إلا أنها أقل استخداماً من معاينة الصفات.

ملحق ١٠ ـ أ: تحديد حجم العينة.

درجة الثقة = ٩٠٪

Expected Percent Rate of Occurrence *	Upper Precision Limit: Percent Rate of Occurrence **																				
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	12	14	16	18	20	25	30	35	40	45	50
.25	100	200	140	100	80	70	60	50	50	40	40	30	30	30	20	20	20	10	10	10	10
.50	400	200	140	100	80	70	60	50	50	40	40	30	30	30	20	20	20	10	10	10	10
1.0		400	180	100	80	70	60	50	50	40	40	30	30	30	20	20	20	10	10	10	10
1.5			320	180	120	90	60	50	50	40	40	30	30	30	20	20	20	10	10	10	10
2.0		*	600	200	140	90	80	50	50	40	40	30	30	30	20	20	20	10	10	10	10
2.5			*	360	160	120	80	70	60	40	40	30	30	30	20	20	20	10	10	10	10
3.0				600	260	180	100	90	80	60	50	30	30	30	20	20	20	10	10	10	10
3.5				*	400	200	140	100	80	70	50	40	40	30	20	20	20	10	10	10	10
4.0					900	300	200	100	90	70	50	40	40	30	20	20	20	10	10	10	10
4.5					*	550	220	160	120	80	60	40	40	30	20	20	20	10	10	10	10
5.0						*	320	160	120	80	60	40	40	30	20	20	20	10	10	10	10
5.5						*	600	280	160	120	70	50	40	30	30	20	20	10	10	10	10
6.0							*	380	200	160	80	50	40	30	30	20	20	10	10	10	10
6.5							*	600	260	180	90	60	40	30	30	20	20	10	10	10	10
7.0								*	400	200	100	70	40	40	40	20	20	10	10	10	10
7.5								*	800	290	120	80	40	40	40	20	20	10	10	10	10
8.0									*	460	160	100	50	50	40	20	20	10	10	10	10
8.5									*	600	300	100	70	80	40	20	20	10	10	10	10
9.0										*	260	100	80	50	40	20	20	10	10	10	10
9.5										*	380	160	80	50	40	20	20	10	10	10	10
10.0											500	160	80	50	40	20	20	10	10	10	10
11.0											*	280	140	70	60	30	30	20	20	10	10
12.0												550	180	90	70	30	30	20	20	10	10
13.0												*	300	180	90	30	30	20	20	10	10
14.0													800	200	100	40	30	20	20	10	10
15.0													*	300	140	40	30	20	20	10	10
16.0														650	200	50	30	30	20	10	10
17.0														*	340	70	40	30	30	20	10
18.0															700	100	50	30	20	10	10
19.0															*	100	50	30	20	10	10
20.0																160	50	30	20	10	10
22.0																400	80	40	30	20	20
24.0																*	120	50	30	20	20
26.0																	260	90	30	30	20
28.0																	1000	100	50	30	20
30.0																		180	50	30	20
33.0																		1000	100	50	30
36.0																			280	80	40
39.0																			*	160	60
42.0																				500	90
45.0																					100

Note. * = more than 1000.

Source. Audit Sampling Reference Manual, © Ernst & Whinney, 1977. Used with permission.

* نسبة معدل الحدوث المتوقعة.

** حد الدقة الأعلى المرغوب.

ملحق ١٠ ـ ب: تحديد حجم العينة
درجة الثقة = ٩٥٪

Expected Percent Rate of Occurrence *	Upper Precision Limit: Percent Rate of Occurrence **																				
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	12	14	16	18	20	25	30	35	40	45	50
.25	650	240	160	120	100	80	70	60	60	50	40	40	30	30	30	20	20	20	10	10	10
.5	*	320	160	120	100	80	70	60	60	50	40	40	30	30	30	20	20	20	10	10	10
1.0		600	260	160	100	80	70	60	60	50	40	40	30	30	30	20	20	20	10	10	10
1.5		*	400	200	160	120	90	60	60	50	40	40	30	30	30	20	20	20	10	10	10
2.0			900	300	200	140	90	80	70	50	40	40	30	30	30	20	20	20	10	10	10
2.5			*	550	240	160	120	80	70	70	40	40	30	30	30	20	20	20	10	10	10
3.0				*	400	200	160	100	90	80	60	50	30	30	30	20	20	20	10	10	10
3.5				*	650	280	200	140	100	80	70	50	40	40	30	20	20	20	10	10	10
4.0					*	500	240	180	100	90	70	50	40	40	30	20	20	20	10	10	10
4.5					*	800	360	200	180	120	80	60	40	40	30	20	20	20	10	10	10
5.0						*	500	240	160	120	80	60	40	40	30	20	20	20	10	10	10
5.5						*	900	360	200	160	90	70	50	50	30	30	20	20	10	10	10
6.0							*	550	280	180	100	80	50	50	30	30	20	20	10	10	10
6.5							*	1000	400	240	120	90	60	50	30	30	20	20	10	10	10
7.0								*	600	300	140	100	70	50	40	30	20	20	10	10	10
7.5								*	*	460	160	100	80	50	40	30	20	20	10	10	10
8.0									*	650	200	100	80	80	50	30	20	20	10	10	10
8.5									*	*	280	140	80	70	50	30	20	20	10	10	10
9.0										*	400	180	100	70	50	30	20	20	10	10	10
9.5										*	550	200	120	70	50	30	20	20	10	10	10
10.0											800	280	120	70	50	30	20	20	10	10	10
11.0											*	400	180	100	70	10	30	20	20	20	20
12.0												900	280	140	90	40	30	20	20	20	20
13.0												*	460	200	100	50	30	20	20	20	20
14.0													1000	300	160	50	40	20	20	20	20
15.0													*	500	200	60	40	20	20	20	20
16.0														*	300	80	50	30	30	20	20
17.0														*	550	100	50	40	30	20	20
18.0															*	140	50	40	30	20	20
19.0															*	180	70	40	30	20	20
20.0																220	70	40	30	20	20
22.0																600	100	50	30	30	20
24.0																*	200	70	40	30	20
26.0																	400	100	50	30	30
28.0																	*	160	60	40	30
30.0																		260	60	40	30
33.0																		*	160	60	30
36.0																			460	100	50
39.0																			*	220	80
42.0																				800	140
46.0																					550

Note: * = more than 1000.

Source: Audit Sampling Reference Manual, © Ernst & Whinney, 1977. Used with permission.

* نسبة معدل الحدوث المتوقعة.

** حد الدقة الأعلى المرغوب.

ملحق ١٠ ـ جـ: تحديد حجم العينة
درجة الثقة = ٩٩٪

Expected * Percent Rate of Occurrence	Upper Precision Limit: Percent Rate of Occurrence **																			
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	12	14	16	18	20	25	30	35	40	45	50
.25	*	340	240	180	140	120	100	90	80	70	60	50	40	40	40	30	20	20	20	20	20
.5	*	500	280	180	140	120	100	90	80	70	60	50	40	40	40	30	20	20	20	20	20
1.0		*	400	260	180	140	100	90	80	70	60	50	40	40	40	30	20	20	20	20	20
1.5		*	800	360	200	180	120	120	100	90	60	50	40	40	40	30	20	20	20	20	20
2.0			*	500	300	200	140	140	100	90	70	50	40	40	40	30	20	20	20	20	20
2.5			*	1000	400	240	200	160	120	100	70	60	40	40	40	30	20	20	20	20	20
3.0				*	700	360	260	160	160	100	90	60	50	50	40	30	20	20	20	20	20
3.5				*	*	350	340	200	160	140	100	70	50	50	40	40	20	20	20	20	20
4.0					*	800	400	280	200	160	100	70	50	50	40	40	20	20	20	20	20
4.5					*	*	600	380	220	200	120	80	60	60	40	40	20	20	20	20	20
5.0						*	900	460	280	200	120	80	60	60	40	40	20	20	20	20	20
5.5						*	*	650	380	280	160	90	70	70	50	40	30	30	20	20	20
6.0							*	1000	500	300	180	100	80	70	50	40	30	30	20	20	20
6.5							*	*	800	400	200	120	90	70	60	40	30	30	20	20	20
7.0								*	*	600	240	140	100	70	70	40	30	30	20	20	20
7.5									*	800	280	160	120	80	70	40	30	30	20	20	20
8.0									*	*	400	200	140	100	70	50	30	30	20	20	20
8.5									*	*	500	240	140	100	70	50	30	30	20	20	20
9.0										*	700	300	180	100	90	50	30	30	20	20	20
9.5										*	1000	360	200	140	90	50	30	30	20	20	20
10.0											*	420	220	140	90	50	30	30	20	20	20
11.0											*	800	300	180	140	60	40	30	30	20	20
12.0												*	500	240	160	70	40	30	30	20	20
13.0												*	600	360	200	90	50	30	30	20	20
14.0													*	300	280	100	50	40	30	20	20
15.0													*	900	360	120	60	40	30	20	20
16.0														*	550	160	80	40	30	30	20
17.0														*	1000	180	80	40	40	30	20
18.0															*	240	100	50	40	30	20
19.0															*	300	100	60	40	30	20
20.0																420	120	60	40	30	20
22.0																*	200	90	50	40	30
24.0																*	340	120	70	40	30
26.0																	800	180	80	50	30
28.0																	*	280	100	60	40
30.0																		350	140	70	40
33.0																		*	300	100	60
36.0																			900	180	80
39.0																			*	400	140
42.0																				*	240
46.0																					900

Note: * = more than 1000.

Source. *Audit Sampling Reference Manual*, © Ernst & Whinney, 1977. Used with pe ission.

* نسبة معدل الحدوث المتوقعة.

** حد الدقة الأعلى المرغوب.

ملحق ١٠ ـ د: تقييم النتائج
درجة الثقة = ٩٠٪

Sample Size *	Upper Precision Limit: Percent Rate of Occurrence **																				
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	12	14	16	18	20	25	30	35	40	45	50
10																0		1		2	
20											0				1	2		3	4	5	6
30								0				1		2		4	5	6	6	9	10
40						0				1		2	3		4	6	7	9	11	13	15
50					0			1			2	3	4	5		8	10	12	15	17	19
60				0			1		2		3	4	5	6	7	10	13	15	18	21	24
70				0		1		2		3	4	5	6	8	9	12	15	18	22	25	29
80			0		1		2		3	4	5	6	8	9	10	14	18	22	25	29	33
90			0		1	2		3	4		6	7	9	11	12	16	20	25	29	33	38
100			0	1		2	3	4		5	7	9	10	12	14	19	23	28	33	35	43
120		0		1	2	3	4	5	6	7	9	11	13	15	17	20	28	34	40	46	52
140		0	1	2	3	4	5	6	7	9	11	13	16	18	21	27	34	41	46	54	61
160		0	1	2	4	5	6	8	9	10	13	16	19	22	25	32	40	47	55	63	71
180		0	2	3	4	6	7	9	10	12	15	18	22	25	28	37	45	54	63	71	80
200		1	2	4	5	7	8	10	12	14	17	21	24	28	32	41	51	60	70	80	90
220		1	2	4	6	8	10	12	13	15	19	23	27	31	35	46	56	67	78	89	99
240	0	1	3	5	7	9	11	13	15	17	21	26	30	35	39	50	62	74	85	97	109
260	0	1	3	5	8	10	12	14	17	19	24	28	33	38	43	55	68	80	93	106	119
280	0	2	4	6	8	11	13	16	18	21	26	31	36	41	46	60	73	87	101	114	128
300	0	2	4	7	9	12	14	17	20	22	26	33	39	45	50	64	79	93	108	123	138
320	0	2	5	7	10	13	16	18	21	24	30	36	42	48	54	69	85	100	116	132	148
340	0	3	5	8	11	14	17	20	23	26	32	38	45	51	58	74	90	107	123	140	157
360	0	3	6	9	12	15	18	21	25	28	34	41	48	55	61	79	96	113	131	149	167
380	0	3	6	9	13	16	19	23	26	30	37	44	51	58	65	83	102	120	139	156	177
400	1	4	7	10	14	17	21	24	28	31	38	46	54	61	69	88	107	127	146	166	186
420	1	4	7	11	14	18	22	26	29	33	41	49	57	65	73	93	113	134	154	175	196
460	1	4	8	12	16	20	24	28	33	37	45	54	63	71	80	102	124	147	170	192	215
500	1	5	9	13	18	22	27	31	36	40	50	59	69	78	88	112	136	160	185	210	235
550	2	6	10	15	20	25	30	35	40	45	55	66	76	87	97	124	150	177	204	232	259
600	2	7	12	17	22	28	33	39	44	50	61	72	84	95	107	135	165	194	224	253	283
650	2	8	13	19	24	30	36	42	48	54	66	79	91	104	116	147	179	211	243	275	306
700	3	9	14	20	27	33	39	46	52	59	72	85	99	112	126	159	194	228	262	297	332
800	4	10	17	24	31	38	46	53	61	68	83	99	114	129	145	183	222	262	301	341	[illegible]
900	4	12	20	28	36	44	52	61	69	78	95	112	129	146	164	207	251	296	340	385	[illegible]
1000	5	13	22	31	40	49	59	68	77	87	106	125	144	164	183	232	280	330	379	429	479

Note: The number of observed occurrences are shown in the body of the table.

Source: Audit Sampling Reference Manual, © Ernst & Whinney, 1977. Used with permission.

* حجم العينة.
** حد الدقة الأعلى المحسوب.

ملحق ١٠ ـ هـ: تقييم النتائج

درجة الثقة = ٩٥٪

Sample size*	Upper Precision Limit: Percent Rate of Occurrence**																				
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	12	14	16	18	20	25	30	35	40	45	50
10																	0		1		
20												0				1	2	3		4	5
30										0			1		2	3	4	5	7	8	10
40								0			1		2		3	5	6	8	10	12	14
50						0				1		2	3	4	5	7	9	11	13	16	18
60					0			1			2	3	4	5	6	9	11	14	17	20	23
70					0		1		2		3	4	5	7	8	11	14	17	20	24	27
80				0		1		2		3	4	5	7	8	9	13	16	20	24	28	32
90				0		1	2		3	4	5	6	8	9	11	15	19	23	27	32	36
100			0		1		2	3	4		6	8	9	11	13	17	22	26	31	36	41
120			0	1		2	3	4	5	6	8	10	12	14	16	21	27	33	38	44	50
140			0	1	2	3	4	5	6	7	10	12	14	17	19	26	32	39	45	52	59
160		0	1	2	3	4	5	6	8	9	12	14	17	20	23	30	36	45	53	61	69
180		0	1	2	3	5	6	8	9	11	14	17	20	23	26	35	43	52	60	69	78
200		0	1	3	4	6	7	9	11	12	16	19	23	26	30	39	48	58	66	77	87
220		0	2	3	5	7	8	10	12	14	18	22	25	29	33	44	54	64	75	86	97
240		1	2	4	6	8	10	12	14	16	20	24	28	33	37	48	59	71	83	94	106
260		1	3	4	7	9	11	13	15	17	22	26	31	36	41	53	65	77	90	103	116
280		1	3	5	7	10	12	14	17	19	24	29	34	39	44	57	71	84	98	111	125
300	0	1	3	6	8	11	13	16	18	21	26	31	37	42	48	62	76	91	106	120	135
320	0	2	4	6	9	11	14	17	20	23	28	34	40	45	51	66	82	97	113	128	144
340	0	2	4	7	10	12	15	18	21	24	30	36	42	49	55	71	87	104	120	137	154
360	0	2	5	8	10	13	17	20	23	26	32	39	45	52	59	76	93	110	128	146	163
380	0	2	5	8	11	14	18	21	24	28	34	41	48	55	62	80	98	117	135	154	173
400	0	3	6	9	12	15	19	22	26	29	37	44	51	58	66	85	104	123	143	163	183
420	0	3	6	9	13	16	20	24	27	31	39	46	54	62	70	90	110	130	151	171	192
460	1	4	7	11	15	18	22	26	31	35	43	51	60	68	77	99	121	143	166	188	211
500	1	1	8	12	16	21	25	29	34	38	47	56	66	75	84	108	132	157	181	197	231
550	1	5	9	14	18	23	28	33	38	43	53	63	73	83	94	120	146	173	200	227	255
600	1	6	10	15	20	25	31	36	42	47	58	69	80	92	103	132	161	190	219	249	279
650	2	6	12	17	23	28	34	40	46	52	64	76	88	100	112	143	175	207	[illegible]	271	303
700	2	7	13	19	25	31	37	43	50	56	69	82	95	108	122	155	189	223	254	298	327
800	3	9	15	22	29	36	43	51	58	65	80	95	110	125	141	179	218	257	296	336	376
900	4	10	18	26	34	42	50	58	66	74	91	104	125	142	159	203	247	291	335	379	424
1000	4	12	20	29	38	47	56	65	74	84	102	121	140	159	178	227	275	324	374	423	473

Note: The number of observed occurrences are shown in the body of the table.

Source: Audit Sampling Reference Manual, © Ernst & Whinney, 1977. Used with permission.

* حجم العينة.

** حد الدقة الأعلى المحسوب.

ملحق ١٠ ـ و: تقييم النتائج
درجة الثقة = ٩٩٪

Sample * Size	Upper Precision Limit: Percent Rate of Occurrence **																				
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	12	14	16	18	20	25	30	35	40	45	50
10																			0		
20																0	1		2	3	4
30													0			1	3	4	5	6	8
40											0		1		2	3	5	7	8	10	12
50									0			1	2		3	5	7	9	11	13	16
60								0			1	2	3		4	7	9	12	14	17	20
70							0			1	2	3	4	5	6	9	11	14	18	21	24
80						0			1		2	4	5	6	7	10	14	17	21	25	28
90					0			1		2	3	5	6	7	9	12	16	20	24	28	33
100					0		1		2	3	4	6	7	9	10	14	19	23	28	33	37
120				0		1	2		3	4	6	8	9	11	13	18	24	29	35	40	46
140				0	1	2	3		4	5	7	10	12	14	16	22	29	35	42	48	55
160			0		1	2	3	5	6	7	9	12	14	17	20	27	34	41	49	56	64
180			0	1	2	3	4	6	7	8	11	14	17	20	23	31	39	47	56	63	71
200			0	1	3	4	5	7	8	10	13	16	19	23	26	35	44	54	63	73	83
220			0	2	3	5	6	8	10	11	15	18	22	26	30	39	50	60	70	81	92
240		0	1	2	4	6	7	9	11	13	17	21	25	29	33	44	55	66	78	89	101
260		0	1	3	5	6	8	10	12	14	19	23	27	32	36	48	60	73	85	97	110
280		0	2	3	4	7	9	12	14	16	21	25	30	35	40	53	55	79	92	106	120
300		0	2	4	6	8	10	13	15	18	23	28	33	38	43	57	71	85	99	114	129
320		0	2	4	7	9	11	14	17	19	24	30	35	41	47	61	76	91	107	122	136
340		1	3	5	7	10	13	15	18	21	26	32	38	44	50	66	82	98	114	131	148
360		1	3	6	8	11	14	16	19	22	28	35	41	47	54	70	87	104	122	139	157
380		1	3	6	9	12	15	18	21	24	30	37	44	50	57	75	93	111	129	148	166
400		1	4	7	10	13	16	19	22	26	32	39	46	54	61	79	98	117	136	156	176
420		2	4	7	10	14	17	20	24	27	35	42	49	57	64	84	103	124	144	164	185
460	0	2	5	8	12	15	19	23	27	31	39	47	55	63	72	93	114	136	159	181	204
500	0	3	6	10	13	17	21	26	30	34	43	52	60	70	79	102	125	149	17[illegible]	[illegible]	223
550	0	3	7	11	15	20	24	29	34	38	48	58	68	78	88	113	139	166	192	219	247
600	0	4	8	13	17	22	27	32	37	43	53	64	78	88	97	125	153	182	211	241	271
650	0	4	9	14	19	25	30	36	41	47	58	70	82	94	106	136	167	[illegible]	[illegible]	[illegible]	[illegible]
700	1	5	10	16	21	27	33	39	45	51	64	76	89	102	115	148	181	215	249	283	319
800	1	7	13	19	25	32	39	46	53	60	74	89	103	118	133	171	209	248	287	326	366
900	2	8	15	22	29	37	45	53	61	69	85	101	118	135	152	194	237	281	325	369	414
1000	2	9	17	25	34	42	51	60	69	78	96	114	133	151	170	218	265	314	363	412	462

Note. The number of observed occurrences are shown in the body of the table.

Source: *Audit Sampling Reference Manual*, © Ernst & Whinney, 1977. Used with permission.

* حجم العينة.

** حد الدقة الأعلى المحسوب.

أسئلة وحالات ومشاكل

أولاً : الأسئلة

١ ـ لماذا يفحص المراجعون عينات من مجتمعات مختلفة من البيانات بدلاً من فحص جميع عناصر المجتمع؟ اشرح.

٢ ـ ما المخاطر التي يواجهها المراجع عند استخدام أسلوب المعاينة في آداء مهمة المراجعة؟ ناقش.

٣ ـ ما المقصود بأخطاء المعاينة؟

٤ ـ ما المقصود بأخطاء غير المعاينة؟

٥ ـ ما الفرق بين المعاينة الاحصائية والمعاينة الحكمية؟

٦ ـ ما مزايا استخدام المعاينة الاحصائية بدلاً من المعاينة الحكمية؟ وهل يعني هذا أن المراجع يجب أن يستخدم أساليب المعاينة الاحصائية في آداء كافة مهام المراجعة؟

٧ ـ نظراً لأن المعاينة الاحصائية تعتمد على قوانين الاحتمالات في اختيار العينة فأن ذلك من شأنه أن يخفض من القرارات الحكمية للمراجع. هل هذه العبارة صحيحة أم خطأ؟ اشرح.

٨ ـ ما المقصود بمصطلحات «التكرار النسبي والاحتمالات الحكمية» كمصطلحات مستخدمة في أساليب المعاينة الاحصائية في آداء مهمة المراجعة؟ ناقش.

٩ ـ ما المقصود بالمصطلحات التالية؟

أ ـ الاحتمالات.

ب ـ المجتمع.
جـ ـ وحدة المعاينة.
د ـ عينة عشوائية غير مقيدة.
هـ ـ المعاينة المنتظمة.

١٠ ـ كيف يختار المراجع عينة عشوائية غير مقيدة دون احلال؟

١١ ـ ما الظروف التي يفضل فيها استخدام أسلوب المعاينة المنتظم بدلاً من أسلوب المعاينة العشوائي عند اختيار عينة من مجتمع المراجعة؟

١٢ ـ ما العلاقة بين الدقة ودرجة الثقة عند اختيار واستخدام عينة احصائية.

١٣ ـ ما مصطلح المعاينة الاحصائية الذي غالباً ما يرتبط بدرجة كبيرة بمفهوم الأهمية النسبية؟ اشرح.

١٤ ـ مع بقاء العوامل الأخرى على حالها، تزداد إمكانية الاعتماد على نتائج العينة الاحصائية مع زيادة حجم العينة، لذلك فأن المراجعين ـ لتخفيض مخاطر الخطأ عند إبداء الرأي في القوائم المالية ـ سيستخدمون دائماً عينات كبيرة. . . هل هذه العبارة صحيحة أم خطأ؟

١٥ ـ كيف يمكن للمراجع أن يقيس الخطر النهائي أو الاجمالي للمراجعة من خلال تقييم المخاطر المقدرة التي يجب أخذها في الاعتبار نتيجة اعتماده على الرقابة الداخلية، والفحص التحليلي، والاختبارات الأساسية لأرصدة الحسابات؟

١٦ ـ كيف يمكن استخدام معاينة الصفات في اختبارات الالتزام بالاجراءات والسياسات؟

١٧ ما الفرق بين المعاينة الاستكشافية ومعاينة الصفات؟

١٨ ـ ما المهام التي يؤديها المراجع عند اختياره لعناصر عينة ما؟

١٩ ـ ما المقصود بمعاينة التقدير؟

٢٠ ـ ما معنى حدود دقة قدرها ± ٢٪؟

٢١ ـ تم اختيار عينة لتحقيق درجة ثقة مرغوبة قدرها ٩٥٪. ما المقصود بهذه العبارة؟

٢٢ ـ ما العلاقة بين تجانس بيانات المجتمع وبين استخدام أساليب المعاينة الطبقية؟

٢٣ ـ فيما يتعلق بالعينات الاحصائية هل يمكننا استخدام أساليب الاختيار العشوائي والطبقي معاً للتحقق من نفس المجتمع؟

٢٤ ـ إذا كانت معاينة الصفات تشير إلى عدم التزام العميل ـ في بعض الحالات ـ باجراء رقابي معين، فهل يعني ذلك تلقائياً ضرورة توسع الاختبارات الأساسية لتلك العناصر؟

٢٥ ـ ما الحالات التي من المرجح أن يستخدم فيها المراجع المعاينة الاستكشافية؟

ثانياً: الحالات

(١) يقوم «يوسف القصيبي» ـ المحاسب القانوني ـ بمراجعة القوائم المالية لشركة الراجحي عن العام المنتهي في ٢٩ ذي الحجة ١٤٠٨ هـ. وقد قرر القصيبي استخدام أساليب المعاينة الاحصائية في اختبار فاعلية اجراءات الرقابة الداخلية على المدفوعات النقدية التي تتم بشيكات مسلسلة الأرقام.

وعلى مدار السنوات الثلاثة السابقة، كان مكتب «الحميدان وشركاه» للمحاسبة القانونية يقوم بمراجعة القوائم المالية لشركة الراجحي دون استخدام الأساليب الاحصائية. هذا وقد لاحظ «القصيبي» ـ خلال فحصه لأوراق المراجعة عن السنة السابقة لشركة الراجحي ـ أن برنامج المراجعة الذي وضعه مكتب الحميدان بشأن الاجراءات الرقابية على المدفوعات النقدية (والمكتوب منذ ٢٠ سنة مضت) ينصب على اختيار شهر صفر كشهر اختبار، ومن ثم فقد تم اختبار جميع الاجراءات الرقابية الهامة بخصوص عمليات هذا الشهر، فضلاً عن أن جميع الأخطاء التي وجدت قد تم تفاديها وفقاً لما أوصى به مكتب «الحميدان».

المطلوب:

أ ـ هل اتبع مكتب «الحميدان وشركاه» معايير المراجعة المتعارف عليها عند آداء مهمة المراجعة للسنة السابقة؟ اشرح.

ب ـ اشرح التسلسل المنطقي للخطوات التي يجب أن يتبعها القصيبي في

تقييم أساليب الرقابة الداخلية لنظام المدفوعات النقدية لشركة اللراجحي.

جـ - كيف تتلائم المعاينة الاحصائية مع التسلسل المنطقي للخطوات التي وصفت في المطلوب السابق.

د - على افتراض أن القصيبي قد حدد هدفه للمراجعة، فما هو أسلوب المعاينة (معاينة صفات، استكشافية، متغيرات) الذي من المرجح أن يتبعه القصيبي؟

هـ - اشرح كيفية اختيار عناصر العينة التي حددها القصيبي واشرح كيف أن الطريقة المستخدمة هنا تعتبر مفضلة عن تلك التي استخدمت في العام الماضي.

(٢) بفرض أنك ترغب في اختيار عينة مكونة من ١٠٠ أذن دفع لفحصها ومطابقتها على المستندات المدعمة المناسبة (كالفواتير، وأوامر الشراء، وتقارير الاستلام، وطلبات الشراء). ويتحدد نطاق أذون الدفع بالأرقام من ١ إلى ١٠٠٠٠ عن الفترة من أول جمادي الثاني ١٤٠٢ إلى ٣٠ جمادي الأولى ١٤٠٣. أما قوائم هذه الأذون فتوجد في ٤٠٠ صفحة من سجل أذون الدفع لدى العميل مرقمة من صفحة ١ حتى صفحة ٤٠٠، حيث تحتوي كل صفحة على ٢٥ عنصر (اذن دفع).

المطلوب:

أ - صف ثلاثة طرق يمكن بها اختيار عينة عشوائية من أذون الدفع من مجتمع أذون الدفع المستحقة.

ب - كيف يمكن استخدام الكومبيوتر في آداء هذه المهمة؟

(٣) كيف تصمم خطة للمعاينة العشوائية باستخدام جدول الأرقام العشوائية رقم (١) بالفصل العاشر لكل من الحالات المستقلة التالية، على أن تتضمن الخطة تحديد وتعريف الآتي:

أ - مشكلة المراجعة.

ب - مجتمع المراجعة.

جـ ـ وحدة المعاينة.

د ـ اطار المعاينة.

هـ ـ الصفة المطلوب اختبارها.

وبعد تصميم خطة المعاينة ـ لكل حالة مستقلة ـ عليك أن تختار العناصر الخمسة الأولى التي يجب تضمينها في العينة من الشكل رقم (١) بالفصل العاشر، استخدم نقطة بداية العنصر 0925، عمود A لكل حالة. تحرك من أعلى إلى أسفل ومن اليسار إلى اليمين بالجدول. وفيما يلي هذه الحالات المستقلة:

أ ـ فحص فواتير البيع من حيث استيفائها للتصديق بالتوقيع عليها من مشرفي الأقسام. وهذه الفواتير مسلسلة رقمياً من ٥٩٢٤ إلى ١٠٢٤٢ خلال فترة المراجعة.

ب ـ فحص المدفوعات النقدية من حيث استيفائها للمستندات المدعمة. وتتم جميع المدفوعات لفترة المراجعة عن طريق شيكات مسلسلة رقمياً من ٣٢١١٥ إلى ٤٦٨٥١.

جـ ـ فحص نماذج مستحقات التأمين للتأكد من وجود مستندات مدعمة لكل نموذج، وأن هذه المستندات قد تم فحصها قبل سداد كل مبلغ مستحق من المستحقات. ويتم تسجيل مستحقات التأمين في سجل المستحقات لدى المؤمن عليه. ويحتوي السجل على ١٦٠ صفحة تتضمن كل صفحة عدد ٤٠ مستحق مسجل من المستحقات فيما عدا الصفحة الأخيرة فتتضمن ٢٤ فقط.

د ـ فحص تقارير الاستلام المرقمة مسبقاً بسجل تقرير الاستلام للتأكد من أن البضاعة التي تتضمنها قد سجلت في سجلات المخزون المستمر كبضاعة مستلمة خلال فترة المراجعة. ويبدأ ترقيم تقارير الاستلام على مدار كل شهر ابتداء من رقم ١. ويتم ترقيم مجموعات تقارير الاستلام لشهور السنة وذلك لنستدل على شهر معين من خلال الأرقام من ١ ـ ١٢. ويحتوي السجل السنوي على ٤٠٠ صفحة، بحد أقصى ٤٠ صفحة شهرياً. وتتضمن كل صفحة ٣٠ قيد استلام عدا الصفحة الأخيرة من كل شهر.

(٤) يوجد لدى مؤسسة الجزيرة اثنين من كتبة الفواتير خلال السنة، هما «ماجد»، و «صادق». حيث يعمل ماجد ثلاثة شهور في السنة، ويعمل «صادق» تسعة شهور. ويستخدم «سمير العلوي» - المراجع القانوني لهذه الشركة - معاينة الصفات لاختبار دقة الأعمال الكتابية للسنة كاملة. ونظراً لغياب عملية التحقق الداخلي فان النظام يعتمد بشدة على كفاءة وصلاحية كتبة الفواتير. أما عن كمية الفواتير في كل شهر فهي ثابتة.

المطلوب:

أ - إذا قرر «العلوي» استخدام الفواتير الخاصة بكل من ماجد وصادق كمجتمعين منفصلين فما مدى صواب هذه الطريقة آخذاً في الاعتبار الظروف المحيطة؟.

ب - إذا قرر «العلوي» استخدام نفس مستوى الثقة، عدا معدل الخطأ والحد الأعلى المرغوب للدقة لكل مجتمع، في اختيار عينة من ٢٠٠ مفردة لاختبار العمل الذي يؤديه ماجد، فما حجم العينة - على وجه التقريب - اللازم لاختبار العمل الذي يؤديه صادق؟.

(٥) افترض أنك تقوم الآن بمهمة المراجعة السنوية الثالثة للقوائم المالية لشركة الفوزان عن العام المنتهي في ٢٩ ذي الحجة ١٤٠٨ هـ. وأنك تسعى لاستخدام أسلوب المعاينة الاحصائية العشوائي غير المقيد لاختبار فاعلية إجراءات الرقابة الداخلية لفواتير البيع مسلسلة الأرقام. وفي الأعوام الماضية كان يتم اختيارك أسبوعين كفترة ممثلة للسنة كلها، ثم تختبر جميع الفواتير المصدرة خلال تلك الفترة، ومن ثم يتم اكتشاف جميع الأخطاء بها وبما يحقق رضاك واقتناعك.

المطلوب:

أ - اشرح الاجراء الاحصائي الذي يجب أن تستخدمه لتحديد حجم العينة من فواتير البيع التي يجب فحصها.

ب - بافتراض أنك حددت بالفعل حجم العينة، كيف تختار مفرداتها من الفواتير التي يجب أن تتضمنها هذه العينة؟

جـ - هل استخدام إجراءات المعاينة الاحصائية يؤدي الى تحسين فحص

فواتير البيع بالمقارنة باجراءات الاختيار التي استخدمت في الأعوام السابقة؟

د ـ افترض أن الشركة أصدرت ٥٠٠٠٠ فاتورة بيع خلال العام، وبصفتك مراجع فقد حددت مستوى الثقة وقدره ٩٥٪ وكذلك وجود حدود الدقة وهي ± ٢٪.

(١) هل يعني ذلك أنك ترغب في قبول الثقة في بيانات فاتورة البيع إذا كانت الأخطاء لا تتجاوز أربع فواتير من ٩٥ كل فاتورة تم فحصها؟

(٢) إذا كانت حدود الددقة ± ١٪. هل سيكون مستوى الثقة مرتفع أو منخفض عن ٩٥٪، بافتراض بقاء حجم العينة على ما هو عليه؟ لماذا؟.

ثالثاً: المشاكل

(١) اختار أفضل إجابة لكل من الأسئلة التالية:

١ ـ ما الهدف الرئيسي من استخدام طريقة المعاينة الطبقية في المراجعة؟

(١) زيادة مستوى الثقة في الوصول إلى قرار بناء على نتائج العينة المختارة.

(٢) تحديد معدل الحدوث لصفة معينة في المجتمع موضع الدراسة.

(٣) تخفيض أثر التباين في المجتمع على المستوى الاجمالي.

(٤) تحديد نطاق الدقة للعينة المختارة.

٢ ـ فيما يتعلق بمجتمع كبير لعمليات المدفوعات النقدية، يقوم «السلوم» بصفته محاسب قانوني بعمل اختبارات الالتزام باجراءات الرقابة الداخلية مستخدماً في ذلك أساليب معاينة الصفات. ويبلغ معدل حدوث الخطأ المتوقع ٣٪. ووجد السلوم ـ من الجدول ـ أن حجم العينة المطلوب ٤٠٠ مفردة بحد أعلى مرغوب للدقة قدره ٥٪ ودرجة ثقة ٩٥٪، فإذا توقع السلوم معدل حدوث ٢٪ فقط ولكنه أراد الحفاظ على نفس الحد

الأعلى المرغوب للدقة ودرجة الثقة، في هذه الحالة يجب أن يكون حجم العينة:

(١) ٢٠٠ مفردة.
(٢) ٤٠٠ مفردة.
(٣) ٥٣٣ مفردة.
(٤) ٨٠٠ مفردة.

٣ ـ للوفاء بمعيار المراجعة المتعلق بدراسة وتقييم الرقابة الداخلية، يستخدم «صالح الدوسري» ـ المحاسب القانوني ـ المعاينة الاحصائية في آداء اختبارات الالتزام بإجراءات الرقابة الداخلية. لماذا يستخدم الدوسري أسلوب المعاينة الاحصائية؟

(١) لأنه يوفر وسائل قياس رياضية لدرجة الثقة في النتائج بناء على فحص جزء من البيانات فقط.
(٢)لأنه يقلل من استخدام الحكم الشخصي للدوسري ذلك لأن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA قد وضع معايير عديدة لهذا النوع من الاختبار.
(٣) لأنه يؤدي إلى زيادة معرفة الدوسري، باجراءات العميل والقيود المختلفة التي تحد منها.
(٤) لأنه يعتبر من معايير المراجعة المتعارف عليها.

٤ ـ كيف يحدد المراجع الدقة المطلوبة عند وضع خطة للمعاينة الاحصائية؟
(١) عن طريق الأهمية النسبية للمقدار المسموح به للخطأ الذي يمكن أن يقبله المراجع.
(٢) عن طريق مقدار الثقة التي سيحددها المراجع في نتائج العينة.
(٣) بالاعتماد على جدول الأرقام العشوائية.
(٤) عن طريق مقدار الخطر الذي يرغب المراجع آخذه بعين الاعتبار عن أخطاء جوهرية ستحدث في العملية المحاسبية.

٥ ـ تتميز المعاينة المنتظمة على المعاينة العشوائية غير المقيدة:

(١) أنها توفر أساساً قوياً للنتائج الاحصائية.

(٢) أنها تمكن المراجع من استخدام جداول «المعاينة بالاحلال الأكثر كفاءة».

(٣) أنه قد يكون هناك ارتباطاً بين موقع المفردات في المجتمع، وخاصية المعاينة، وفترة المعاينة.

(٤) أنها لا تتطلب تعيين أرقام لمفردات المجتمع.

٦ - يقوم المراجع بعمل اختبارات الالتزام بالسياسات بصورة منفصلة عن الاختبارات الأساسية في مجال حسابات الدائنين (والتي تتمتع بوجود رقابة داخلية جيدة). فإذا كان المراجع يستخدم المعاينة الاحصائية لكلا النوعين من الاختبارات فان مستوى الثقة المحدد للاختبار الأساسي عادة ما يكون:

(١) هو نفسه المحدد لاختبارات الالتزام بالسياسات.

(٢) أكبر مما هو عليه في اختبارات الالتزام بالسياسات.

(٣) أقل مما هو عليه في اختبارات الالتزام بالسياسات.

(٤) مستقلاً تماماً عما هو موجود في اختبارات الالتزام بالسياسات.

٧ - كمثال لمعاينة الصفات، أنها تقوم بتقدير:

(١) كمية من عناصر معينة للمخزون.

(٢) احتمال خسارة القضية المرفوعة بشأن انتهاك براءة اختراع.

(٣) النسبة المئوية لحسابات المدينين المتأخرة في السداد.

(٤) قيمة حسابات المدينين.

(٨) أن الهدف من اختبارات الالتزام بالاجراءات هو التأكد بدرجة معقولة من تطبيق إجراءات الرقابة المحاسبية وفقاً لما هو مخطط لها. وفيما يتعلق بهذه الاختبارات، فأن أكثر طرق المعاينة نفعاً هي:

(١) معاينة حكمية.

(٢) معاينة صفات.

(٣) معاينة عشوائية غير مقيدة مع إحلال.
(٤) معاينة عشوائية طبقية.

٩ ـ أن الدقة ما هي إلا مقياس إحصائي للحد الأقصى للفرق المحتمل بين تقدير العينة وبين المجتمع الحقيقي لكن غير المعروف، وكذلك ترتبط الدقة مباشرة بـ:
(١) الثقة في أدلة الاثبات.
(٢) الخطر النسبي.
(٣)الأهمية النسبية.
(٤) تحليل التكلفة / المنفعة.

١٠ ـ ما معادلة تحديد مستوى الثقة في الاختبارات الأساسية؟
(١) TD = 1 – R/IC X AR.
(٢) TD = R – IC – AR.
(٣) TD = R/ (IC X AR).
(٤) TD = R – 1/IC X AR.

١١ ـ أن تشتت المجتمع يعد من النقاط الاحصائية الهامة التي يجب أن تؤخذ في الاعتبار عند استخدام خطة المراجعة بالمعاينة الاحصائية. ويتم قياس تشتت المجتمع بواسطة:
(١) الوسط الحسابي للعينة.
(٢) الانحراف المعياري.
(٣) الخطأ المعياري للوسط الحسابي للعينة.
(٤) المجموع المقدر للمجتمع ناقصاً المجموع الفعلي له.

١٢ ـ أن الخطر النهائي الذي يتطلب من المراجع وقاية معقولة هو محصلة خطرين منفصلين. الأول هو احتمال حدوث أخطاء جوهرية في العملية المحاسبية التي منها تشتق القوائم المالية، أما الخطأ الثاني فهو:
(١)عدم كفاية نظام الرقابة الداخلية للشركة في اكتشاف الأخطاء والمخالفات.
(٢) الأخطاء التي لن يكتشفها المراجع.

(٣) الشك في أمانة الادارة.
(٤) عدم صلاحية أدلة الاثبات إلى الدرجة التي لا تكفي لإبداء المراجع الرأي بتأكيد معقول.

١٣ ـ قد تستخدم المعاينة الاحصائية ـ بصفة عامة ـ في اختبارات الالتزام بإجراءات ارقابة المحاسبية الداخلية للعميل عندما تكون هذه الاجراءات:

(١) معتمدة أساساً على الفصل الصحيح بين الواجبات.
(٢) موثقة بالدليل المحاسبي للعميل.
(٣) مصحوبة بمستندات تعبر عن الالتزام بالسياسات.
(٤) تسمح باكتشاف المخالفات الجوهرية في السجلات المحاسبية.

١٤ ـ ما «معدل الحدوث» في خطة معاينة الصفات؟

(١) عدد الأخطاء المتوقعة ـ منطقياً ـ في المجتمع.
(٢) تكرار حدوث صفة معينة داخل المجتمع.
(٣) درجة الثقة في أن العينة تمثل المجتمع.
(٤) المدى المتوقع لحدوث الصفة الحقيقية للمجتمع داخله.

١٥ ـ تمثل الخاصة المميزة للمعاينة الاحصائية في:

(١) أنها تتطلب فحص قدر ضئيل من المستندات المدعمة.
(٢) أنها توفر وسائل القياس الرياضي لدرجة عدم التأكد في النتائج المستمدة من فحص جزء معين فقط من المجتمع.
(٣) أنها تقلل من المشاكل المرتبطة بحكم وتقدير المراجع للأهمية النسبية.
(٤) أن تقييمها يكون في إطار معلمتين: الوسط الحسابي الاحصائي والاختبار العشوائي.

١٦ ـ عند استخدام المعاينة الاحصائية في اختبارات الالتزام بالسياسات، فأن تقييم المراجع لمدى الالتزام بالسياسات سيتضمن النتيجة الاحصائية بخصوص:

(١) ما إذا كانت الانحـرافات عن الاجـراءات داخل المجتمـع تقع في مدى يمكن قبوله.

(٢) ما إذا كانت الدقة المالية تفوق مبلغ معين محدد مقدماً.

(٣) ما إذا كان التجاوز عن مبلغ ثابت لا يعد خطأ في المجتمع ككل.

(٤) ما إذا كانت خصائص المجتمع تحدث على الأقل مرة في المجتمع.

١٧ ـ عنـد استخدام المعـاينة الاحصـائية في تقـدير عـدد فـواتـير البيـع التي تتضمن أخطاء حسابية، فمن الأفضل استخدام:

(١) معاينة عشوائية مع إحلال.

(٢) معاينة صفات.

(٣) معاينة متغيرات.

(٤) معاينة عشوائية طبقية.

١٨ ـ يعتقـد المراجعـون الذين يفضلون المعـاينـة الاحصـائيـة عـلى المعـاينـة الحكمية أن الميزة الأساسية الاحصائية هي قدرتها الفريدة على:

(١) تحديد الدقة المطلوبة في عملية المراجعة بشكل مرضي.

(٢) القياس الرياضي لظاهرة عدم التأكد.

(٣) توفير أدلة اثبات مقنعة بجهد بسيط في المراجعة.

(٤) زيادة إمكانية الاعتماد على الاجراءات من الناحية القانونية.

١٩ ـ يتمثل هدف الدقة عند إجراء معـاينة اختبـارات الالتزام بـالسياسـات في:

(١) تحديد درجة الاحتمال لاستنتـاجات المـراجع بشكـل يمكن الاعتماد عليها.

(٢) إثبات عدم وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية.

(٣) تقدير الثقة في الاختبارات الأساسية.

(٤) تقدير المـدى الذي تقـع بداخله الانحـرافات عن الاجـراءات في المجتمع.

٢٠ ـ عند استخدام خطة المعاينة الاحصائية، فمن المحتمل أن يطلب المراجع عينة صغيرة:

(١) إذا كان حجم المجتمع كبير.

(٢) إذا كانت فترة الدقة المرغوبة ضيقة.

(٣) إذا كانت درجة الثقة المرغوبة منخفضة.

(٤) إذا كان معدل حدوث الخطأ المتوقع مرتفعاً.

٢١ ـ إذا كان هناك نماذج معينة غير مسلسلة الأرقام فإن:

(١) احتمال اختيار عينة عشوائية يكون غير ممكن.

(٢) المعاينة المنتظمة تكون هي المناسبة.

(٣) المعاينة الطبقية يجب أن تستخدم.

(٤) استخدام جداول الأرقام العشوائية يكون ممكناً.

٢٢ ـ يعتقد صالح الحميدان ـ المحاسب القانوني ـ بأن معدل حدوث الأخطاء المتوقعة في فواتير العميل هو ٣٪، وقد حدد الحد الأقصى لمعدل الحدوث الذي يمكن قبوله بمقدار ٥٪. ومن ثم فان الحميدان يجب أن يستخدم عند مراجعة فواتير العميل:

(١) معاينة استكشافية.

(٢) معاينة صفات.

(٣) معاينة طبقية.

(٤) معاينة متغيرات.

٢٣ ـ أن مزايا استخدام أساليب المعاينة الاحصائية أنها:

(١) تعتبر مقياس رياضي للخطر.

(٢) تغنى عن الحاجة إلى قرارات حكمية.

(٣) تحدد قيم الدقة والثقة المطلوبة في عملية المراجعة بشكل مرضي.

(٤) تتفوق على المعاينة الحكمية.

٢٤ ـ عند استخدم معاينة الصفات، فأنه يجب لتقييم نتائج عينة المراجع معرفة:

(١) القيمة المالية المقدرة للمجتمع.
(٢) الانحراف المعياري لقيمة المجتمع.
(٣) معدل الحدوث الفعلي للصفة في المجتمع.
(٤) حجم العينة.

(٢) اختار أفضل إجابة لكل من الأسئلة التالية:

أ - تم اعداد جدول بأعمار حسابات المدينين في ٣٠٠ صفحة حيث تحتوي كل صفحة على بيانات أعمار ٥٠ حساب، كما أن هذه الصفحات مرقمة من ١ إلى ٣٠٠ وكذلك الحسابات الموجودة بكل صفحة مرقمة من ١ إلى ٥٠.

وقد اختار المراجع القانوني بعض حسابات المدينين لإرسال مصادقات لاصحابها باستخدام جدول الأرقام التالي:

الاجراءات المؤداة بواسطة المراجع

اختر رقم من جدول الأرقام	افصل بين الأرقام الخمسة للرقم المختار: ٣ أرقام للصفحة، ٢ للحساب	
١٢٠١١	١١ - ٠٢٠	س
٨٥٣٩٣	٩٣ - ٨٥٣	*
٩٧٢٦٥	٦٥ - ٩٧٢	*
٦١٦٨٠	٨٠ - ٦١٦	*
١٦٦٥٦	٥٦ - ١٦٦	*
٤٢٧٥١	٥١ - ٤٢٧	*
٦٩٩٩٤	٩٤ - ٦٩٩	*
٠٧٩٤٢	٤٢ - ٠٧٩	ص
١٠٢٣١	٣١ - ١٠٢	ع
٥٣٩٨٨	٨٨ - ٥٣٩	*

س تعني المصادقات المرسلة بالبريد للحساب ١١ بصفحة ٢٠.
ص تعني المصادقات المرسلة بالبريد للحساب ٤٢ بصفحة ٧٩.

ع تعني المصادقات المرسلة بالبريد للحساب ٣١ بصفحة ١٠٢.
* مرفوضة.

أي طرق المعاينة التالية يدل عليها هذا المثال؟

(١) معاينة القبول.
(٢) معاينة منتظمة.
(٣) معاينة متتابعة.
(٤) معاينة عشوائية.

ب ـ عند تطبيق المحاسب القانـون بفحص المخزون، قـد يكون من المـلائم تطبريق معاينة الصفات لتقدير:

(١) متوسط السعر لعناصر المخزون.
(٢) النسبة المئوية لعناصر المخزون.
(٣) قيمة المخزون.
(٤) كمية المخزون.

جـ ـ إذا تم تحديد حجم العينة في معاينة الصفات بناء على إجـراءات اختيار عشوائية دون مراعة للمفاهيم الاحصائية، فان ذلك يعني:

(١) ضعف الاستنتاجات المستخرجة من العينة.
(٢) وجود خطأ من أخطاء غير المعاينة.
(٣) صعوبة تحقيق الدقة المرغوبة عند مستوى الثقة المرغوب.
(٤) اعادة تقييم النتائج بالرجوع إلى مباديء المعاينة الاستكشافية.

(٣) تتكون أدلة الاثبات المدعمـة للقوائم المـالية من السجـلات المحاسبيـة (مثل دفاتر الأستاذ، واليوميـات، . . . الخ)، فضـلاً عن كافـة مصادر المعلومـات الأخرى المتاحة للمراجع (من مستندات وخلافة). ولذلك يواجه المحـاسب القانوني بعض المشاكل المتعلقة بعدد هذه الأدلة وكيفية جمعها.

المطلوب:

أ ـ متى تعتبر المعاينة إجراء مناسباً لجمع أدلة الاثبات؟

ب ـ صف المعاينة الحكمية المحضة واشرح متى تكون أكثر ملاءمة من استخدام المدخل الاحصائي الأكثر تعقيداً.

جـ ـ هل تتطلب معايير المراجعة استخدام المعاينة الاحصائية؟ وإذا كانت اجابتك بالنفي، فما الذي تتطلبه هذه المعايير؟

صف المعاينة الاحصائية واشرح مزاياها التي تتفوق بها على المعاينة الحكمية المحضة.

هـ ـ اذكر أربعة أهداف للمعاينة يمكن تحقيقها باستخدام الأساليب المختلفة للمعاينة الاحصائية، وأي الأهداف الأربعة أكثر اعتياداً لدى المراجع القانوني؟

(٤) يقوم «ناصر الدخيل» ـ المحاسب القانوني ـ بتخطيط عملية المراجعة لاحدى الشركات المساهمة الصناعية الكبيرة مستخدماً في ذلك إجراءات المعاينة الاحصائية في جمع أدلة الاثبات في المراجعة.

المطلوب:

أ ـ على الرغم من أن المعاينة الاحصائية أكثر موضوعية عند استخدامها في عملية المراجعة بالمقارنة بالمعاينة الحكمية المحضة، إلا أن هناك أربعة مجالات يجب أن يظل «الدخيل» يمارس فيها الحكم الشخصي في تخطيط اختباراته الاحصائية. حدد واشرح هذه المجالات.

ب ـ افترض أن عنية الدخيل بخصوص أساليب الرقابة الداخلية على عملية تسعير مخزون شركة الفوزان تظهر معدل خطأ غير مقبول. صف الاجراءات المختلفة التي قد يتخذها «الدخيل» في هذه الحالة.

جـ ـ إذا كان حجم العينة التي يجب اختيارها من أذون الدفع المستحقة ١٢٠ مفردة من مجتمع يبلغ ٣٢٠٠ مفردة. وترقم أذون الدفع من ١ إلى ٣٢٠٠ ـ في أربعين صفحة ـ في كشف الكومبيوتر المطبوع لسجل أذون الدفع. صف أسلوبين مختلفين قد يستخدمها «الدخيل» في اختيار عينة

عشوائية من أذون الدفع لفحصها. وأي هذين الأسلوبين يبدو أكثر مناسبة؟ ولماذا؟

د ـ صف ـ بصفة عامة ـ كيف يمكن استخدام برامج المراجعة بالكومبيوتر في مساعدة الدخيل في هذا الجزء من المراجعة.

(٥) تستخدم إحدى الشركات نظام أذون الدفع لمعالجة جميع المدفوعات النقدية (حوالي ٥٠٠ كل شهر). وبعد الفحص الدقيق لأساليب الرقابة الداخلية بالشركة، فقد قرر مكتب المراجعة أخذ عينة احصائية من أذون الدفع لاختبارات الالتزام باجراءات نظام أذون الدفع المتمثلة باحدى عشرة خاصية، حيث يتم تقييم تسع خصائص منها باستخدام معاينة صفات، وتقييم خاصيتين باستخدام المعاينة الاستكشافية. وتظهر كل هذه الخصائص الواجب تقييمها في ورقة عمل اختبار أذون الدفع المرفقة.

وفيما يلي وصفاً لنظام الرقابة الداخلية للعميل:

أ ـ تصدر أوامر شراء لكافة السلع والخدمات عدا الخدمات الدورية المتكررة، كخدمات الكهرباء والمياه والهاتف... الخ، ويقوم المراقب المالي بالتصديق النهائي على المدفوعات تمهيداً لاصدار ما يخصها من شيكات. ويتم إعداد تقارير استلام لكافة السلع المستلمة. أما بالنسبة للخدمات التي صدر عنها أوامر شراء، فيتم اعداد تقارير بواسطة الأقسام المعنية تفيد الحصول على تلك الخدمات (ومن ثم تعتبر تلك التقارير بمثابة تقارير استلام).

ب ـ يتم إرسال صور من كل من أوامر الشراء، وتقارير الاستلام، ومستندات التصديق على المدفوعات فضلاً عن الفواتير الأصلية إلى قسم المحاسبة، الذي يتولى ـ بدوره ـ تحديد رقم اذن الدفع ثم ختمه بخاتم معين والتوقيع عليه من قبل المختص بقسم المحاسبة وذلك بعد عمل الآتي: (١) مضاهاة الفاتورة على أمر الشراء أو مع مستند التصديق على المدفوعات، (٢) مضاهاة الفاتورة مع تقرير الاستلام، (٣) التحقق من الدقة الحسابية للفاتورة.

جـ - يتم تسجيل كل أذن دفع في سجل أذون الدفع في تسلسل رقمي بعد اعداد الشيك. وترسل مجموعات (أذون الدفع مع الشيكات إلى رئيس الخزينة للتوقيع عليها وإرسال الشيكات بالبريد، مع الغاء كل مجموعة من أذون الدفع أولاً بأول بما يفيد سدادها.

د - ترسل مجموعات أذون الدفع المسددة إلى قسم المحاسبة لتسجيلها في سجل أذون الدفع، ثم تحفظ في ملف معين طبقاً لتسلسلها رقمياً.

وفيما يلي خصائص مجتمع أذون الدفع التي تم تحديدها لأغراض المعاينة الاحصائية:

شركة المريخان

ورقة عمل لاختبار أذون الدفع عن فترة عامين انتهت في ٢٩ من ذي الحجة ١٤٠٨

خصائص	السنة ١	السنة ٢						
	عمود(أ)	عمود (ب)	عمود (جـ)	عمود (د)	عمود (هـ)	عمود (و)	عمود (ز)	عمود (ح)
	حجم العينة	معدل الخطأ المتوقع	حد الدقة الأعلى المرغوب	مستوى الثقة	حجم العينة المطلوب	حجم العينة المفترض	عدد الأخطاء الموجودة	حد الدقة الأعلى
المعاينة الصفات:								
١ - تتفق الفاتورة مع أمر الشراء أو مع مستند التصديق النهائي للدفع.		٪١,١	٣	٪٩٥		٤٦٠	٤	
٢ - تتفق الفاتورة مع تقرير الاستلام.		٪٠,٤	٢	٪٩٥		٣٤٠	٢	
٣ - التحقق من صحة قيمة الفاتورة.								
أ - أفقياً.		٪١,٤	٣	٪٩٥		١٠٠٠	٢٢	
ب - رأسياً.		٪١,٠	٣	٪٩٥		٤٦٠	١٠	
٤ - التحقق من صحة توجيه الحساب.		٪٠,٣	٢	٪٩٥		٣٤٠	٢	
٥ - اثبات اذن الدفع بصورة صحيحة في سجل أذون الدفع.								
٦ - التحقق من وجود دليل اثبات من قسم المحاسبة عن:		٪٠,٥	٢	٪٩٥		٣٤٠	١	
أ - مقارنة الفاتورة بأمر الشراء أو مستند التصديق النهائي على الدفع		٪٢,٠	٤	٪٩٥		٢٤٠	٢	
ب - مقارنة الفاتورة بتقرير الاستلام.		٪١,٣	٤	٪٩٥		١٦٠	٢	
جـ - التأكد من الدقة الحسابية للفاتورة.		٪١,٥	٣	٪٩٥		٣٤٠	١٠	
للمعاينة الاستكشافية:								
٧ - التحقق من الغاء أذن الدفع المسدد وما يرتبط به من مستندات		صفر أو قريب منه	٪,٧٥	٪٩٥		٦٠٠	٥	
٨ - التحقق من تطابق مبلغ الفاتورة واسم المورد مع قيمة الشيك واسم المودع له.		صفر أو قريب منه	٪٠,٤	٪٩٥		٨٠٠	صفر	

ملحوظة:

استخدم الجداول المناسبة للمعاينة الاحصائية في الملاحق ١٠ ـ أ و ١٠ ـ ب و ١٠ – جـ فضلاً عن شكل رقم (٦). وبالنسبة للقيمة التي لا تتضمنها الجداول، فيمكن استخدام القيمة التالية لها بالجدول والتي من شأنها أن تعطي نتيجة أكثر تحفظاً.

المطلوب:

أ ـ يبلغ حجم العينة التي يجب سحبها ـ كعينة عشوائية غير مقيدة ـ من أذون الدفع ٣٠٠ مفردة. ضع في عمود (أ) من ورقة العمل حجم العينة لكل خاصية مراد تقييمها.

ب ـ باستخدام معدلات الخطأ المقدرة، وحد الدقة الأعلى المرغوب ودرجة الاعتماد المطلوبة (مستوى الثقة) المعطاة بالأعمدة (ب) و (جـ) و (د) على التوالي، ضع في العمود (هـ) حجم العينة المطلوب لتقييم كل خاصية.

جـ ـ بغض النظر عما وضعته من إجابة في العمود (هـ)، وبالأخذ في الاعتبار حجم العينة المفترض وعدد الأخطاء الموجودة في كل عينة وفقاً لما جاء بالعمودين (و) و (ز) على التوالي، ضع في عمود (ح) حد الدقة الأعلى المحسوب لكل خاصية.

د ـ وضح الخطوات التي قد يتخذها المراجع لاستيفاء أهداف معاينته أو مراجعته.

(٦) يقوم «فيصل الدوسري» ـ الشريك المسئول في المراجعة ـ بوضع برنامج تدريبي للفريق المهني لديه وذلك لتدريبهم على نماذج القرار الاحصائية والقابلة للتطبيق في مجال مراجعة الأساليب الرقابية. ويرغب الدوسري ـ في هذا الشأن ـ في استعراض العلاقة بين أحجام العينة وبين المعلمات الاحصائية المختلفة. ولكن يتم ذلك، أعد الدوسري الجدول التالي مستخدماً احصائيات مقارنة مسحوبة من مجتمعين منفصلين للمراجعة.

		العلاقة بين المجتمعين		العلاقة بين حجمي العينة	
		مجتمع (١) كنسبة إلى مجتمع (٢)		عينة من مجتمع (١) نسبة إلى عينة من مجتمع (٢)	
		حجم	معدل خطأ متوقع	حد الدقة الأعلى المرغوب	الثقة المطلوبة
حالة	١	أكبر	متساوي	أقل	متساوي
حالة	٢	متساوي	متساوي	أزيد	متساوي
حالة	٣	متساوي	أصغر	متساوي	متساوي
حالة	٤	أصغر	متساوي	أقل	أقل
حالة	٥	متساوي	أصغر	أزيد	أزيد

المطلوب؛

بالنسبة للخصائص المعطاة للمجتمعين المنفصلين وكذلك العينتين (أحدهما مسحوبة من مجتمع (١) والأخرى من مجتمع (٢))، حدد ـ لكل حالة مستقلة بالجدول ـ ما إذا كان حجم العينة من مجتمع (١) يجب أن:

أ ـ يتساوى مع حجم العينة المطلوب من مجتمع (٢).
ب ـ يقل عن حجم العينة المطلوب من مجتمع (٢).
جـ ـ يزيد عن حجم العينة المطلوب من مجتمع (٢).
د ـ لا علاقة له بحجم العينة من مجتمع (٢).

(١) حجم العينة المطلوب من مجتمع (١) في الحالة ١ هو . . . .

(٢) حجم العينة المطلوب من مجتمع (١) في الحالة ٢ هو . . . .

(٣) حجم العينة المطلوب من مجتمع (١) في الحالة ٣ هو . . . .

(٤) حجم العينة المطلوب من مجتمع (١) في الحالة ٤ هو . . . .

(٥) حجم العينة المطلوب من مجتمع (١) في الحالة ٥ هو . . . .

(٧) فيما يتعلق باعداد برنامج معين للمراجعة، اتضح أنه لتحقيق مستوى معين

من الدقة، والثقة فان عينة من ٢٥٤ مفردة من مجتمع حجمه ٥٠٠٠ يعد كافياً على أساس إحصائي.

المطلوب:

أ ـ عرف باختصار كل من المصطلحات التالية المستخدمة في العبارة السابقة:

(١) المجتمع.
(٢) العينة.
(٣) الدقة.
(٤) الثقة.

ب ـ إذا كان حجم المجتمع ٥٠ ٠٠٠ ولم تتغير مستويات الدقة والثقة عما هي عليه في حالة حجم مجتمع ٥٠٠٠، أي الأحجام التالية للعينة يتوقع أن تكون صحيحة إحصائياً لمجتمع أكبر:
٢٥٤، ٢٦٠، ١٢٠٠، ٢٥٤٠؟ برر اجابتك. (يجب أن تستند إجابتك على الأحكام والمسببات بدلاً من العمليات الحسابية الفعلية).

جـ ـ تستخدم أساليب المعاينة الاحصائية في المراجعة، وقد تم أخذ عينة وتحليلها للتوصل إلى استنتاج معين عن مجتمع ما، إلا أنه عادة ما يكون هناك خطراً في أن هذا الاستنتاج قد يكون غير صحيح، فما منفعة استخدام أساليب المعاينة الاحصائية؟

(٨) بصفتك مراجع لشركة الزامل، فقد استخدمت المعاينة الاحصائية لعمل اختبارات الالتزام بالسياسات بالنسبة لأنظمة المشتريات وتكلفة المبيعات. هذا وقد أمكنك بالفعل عمل دراسة وتقييم مبدئي للصفات الرقابية التي سبق أن حددها العميل لانجاز الأهداف الموضحة في الجدول التالي:

الأهداف	صفات رقابية	حد الدقة الأعلى المرغوب (٪)	الثقة (٪)	معدل الحدوث المقدر (٪)
١ ـ اعداد أمر شراء بالمواد التي تحتاجها الشركة فقط.	وجود طلبات شراء مكتوبة ومرقمة مسبقاً.	٥	٩٠	١
٢ ـ وجود سجلات كاملة لكافة البضاعة التي طلبت.	وجود أوامر شراء مكتوبة ومرقمة مسبقاً.	٥	٩٥	١
٣ ـ أن يكون الأمر بأنسب الأسعار.	ضرورة تصديق الأسعار من المراقب المسئول.	٦	٩٥	١
٤ ـ تسجيل كافة البضاعة التي سدد ثمنها.	مضاهاة تقارير الاستلام بفواتير المورد.	٤	٩٥	,٥
٥ ـ الدقة في تسجيل كافة المشتريات.	وجود مستندات مدعمة لمقارنة الكميات والأسعار واعادة احتساب الأسعار لجميع الفواتير المصدق عليها.	٤	٩٩	١

المطلوب:

أ ـ اعداد ورقة عمل لخطة المعاينة كتلك المعروضة في شكل (٤) الذي يحدد أحجام العينة لاختبارات الالتزام بالسياسات.

ب ـ خدد لكل عينة من العينات في المطلوب أ:

(١) المجتمع الذي سحبت منه العينة.

(٢) وحدة المعاينة.

(٣) اطار المعاينة.

(٤) إجراء المراجعة (فحص مستندي، تتبع، إعادة العمليات الحسابية، مقارنة ومضاهاة، فحص... الخ).

(٥) الملف الذي يتم فيه الفحص المستندي أو التتبع.

جـ ـ افترض أن نتائج العينات في المطلوب (ب) أظهرت انحرافات عن الاجراءات الموضوعة للرقابة الداخلية هي على التوالي: ١، ٢، ١، ٢، ٣، انحرافات فالمطلوب اعداد قائمة تقييم العينة كتلك المعروضة بشكل (٥) مع تفسير نتائج تلك العينات احصائياً، وأي الاختبارات يمكن الاعتماد عليها في الرقابة الداخلية (ي) وأيهم لا يمكن الاعتماد عليه (ل).

د ـ ما الاجراء الملائم لاختبارات الالتزام بالسياسات التي لا يمكن الاعتماد عليها في الرقابة الداخلية؟ وإذا كان الاجراء يتمثل في توسيع الاختبارات الأساسية، فأي هذه الاختبارات يجب التوسع فيها؟

الفصل الحادي عشر

أساليب معاينة المتغيرات

VARITABLES SAMPLING TECHNIQUES

ناقشنا في الفصل العاشر المعاينة الاحصائية، وعلاقتها بمعايير المراجعة المتعارف عليها، فضلاً عن أهداف المعاينة الاحصائية في مجال المراجعة، ثم انتهى هذا الفصل بإيضاح كيفية تطبيق معاينة الصفات لاختبار الالتزام باجراءات الرقابة الداخلية، أما في هذا الفصل فإننا سوف نوسع هذه المناقشة لتشمل أساليب معاينة المتغيرات، وبحيث تغطي هذه المناقشة الموضوعات التالية:

١ - أهداف المراجعة الخاصة بمعاينة المتغيرات مقارنة بتلك الأهداف الخاصة بمعاينة الصفات.

٢ - المصطلحات الاحصائية المرتبطة بمعاينة المتغيرات.

٣ - مخاطر المراجعة ومعاينة المتغيرات.

٤ - طريقة تقدير الفرق.

٥ - طريقة التقدير على أساس الوسط الحسابي للوحدة.

٦ - طريقة التقدير على أساس وحدة النقد.

مقارنة بين أساليب كل من معاينة الصفات ومعاينة المتغيرات

Varriables Versus Attribute Sampling Techniques

لعله من المهم أن نتعرف على الفرق بين أهداف معاينة المتغيرات وأهداف معاينة الصفات فقد لاحظنا من قبل أن هدف المراجعة الشامل للمعاينة انما يتمثل في تقدير بعض خصائص المجتمع.

هذا ولعلنا لا زلنا نذكر أن هدف المراجعة بالنسبة لمعاينة الصفات إنما هو تقدير معدلات الانحراف عن اجراءات الرقابة الداخلية المقررة، وقد أوضحنا

هذه الفكرة في الفصل السابق من خلال افتراض أن المراجع اكتشف عمليات مالية فشل العميل في إعداد أوامر بيع مكتوبة لها، وقد كان المراجع بمقدوره أن يستنتج بدرجة ثقة قدرها ٩٥٪ أن معدل خطأ العميل في إعداد أوامر البيع المكتوبة كان بين صفر و ٢٪ (حد الدقة الأعلى المحسوب)، وكان تقدير المراجع لتكرار الخطأ ـ في هذه الحالة ـ ٤ ,٪، وفترة الدقة ٦ ,١٪ (ـ ر٢٪ ـ ٤ ,٪).

هذا مع الأخذ في الاعتبار أن مدى الانحراف عن اجراءات الرقابة الداخلية المقررة لا يعني بالضرورة امكانية تحريف أرصدة الحساب، ولهذا فإن معاينة الصفات ـ في حد ذاتها ـ لم تحقق الهدف النهائي للمراجع، وهو تقدير صحة أرصدة القوائم المالية. فعلى سبيل المثال نجد أن اهمال العميل في اعداد أمر مبيعات واحد من عينة قدرها ٢٤٠ مفردة (بمعدل خطأ ٤ ,٪) لن يسمح للمراجع باستنتاج أن القيمة المالية لحساب المبيعات قد حرفت بنسبة ٢٪، وبالعكس فعندما لا يكون العميل ملتزماً باجراءات معينة للرقابة الداخلية، فإن هذا ينتج عنه احتمال مرتفع لتحريف أرصدة الحسابات المرتبطة بهذه الاجراءات مما لو أن العميل كان ملتزماً تماماً بهذه الاجراءات.

هذا من ناحية أما الأخرى فاننا نجد أن هدف المراجعة بالنسبة لمعاينة المتغيرات انما يتمثل في تقدير القيمة الحقيقية (True Amount) لخاصية معينة لمجتمع المراجعة، هذه الخاصية اما أن تكون الخطأ الاجمالي (Total Error) أو القيمة الاجمالية (Total Amount)، معبراً عنها بوحدة النقد المعمول بها (كالريال السعودي مثلاً)، فعلى سبيل المثال قد يكون الهدف النهائي للمراجع هو تقدير ـ بدرجة ثقة ٩٥ ٪ ـ ان حساب المبيعات لم يحرف بأكثر من ٥٠,٠٠٠ ريال، هذا التقدير يمكن اجرائه بواسطة معاينة المتغيرات، كما أنه يمكن قياس خطأ المعاينة المحتمل في هذه الحالة، وبالطبع، فان المراجع يجب أن يستفيد من معرفته بنظام الرقابة الداخلية (والتي تشمل اختبارات الالتزام بالسياسات) في تقدير حجم العينة، التي تسمح له بتقدير خصائص المجتمع المالية، كالخطأ الإجمالي أو القيمة الاجمالية، ومع هذا فإن اختبارات الالتزام بالسياسات لا تعد متطلب سابق لمعاينة المتغيرات، فالمراجع قد يقرر الانتقال مباشرة من التقييم المبدئي للرقابة الداخلية الى اختبارات أرصدة القيم المالية، إذا كانت تكاليف اجراء اختبارات الالتزام بالسياسات تزيد عن منافعها مثلاً، ولهذا فإن معاينة الصفات ـ التي تستخدم في اختبارات الالتزام بالسياسات ـ تعد اختيارية، لكنها غالباً ما تكون خطوة مبدئية مفيدة

لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات الأساسية، هذا من ناحية أما الأخرى فإننا نجد أن معاينة المتغيرات تشمل أساليب تقدير احصائية مفيدة لغرض الاختبارات الأساسية، والتي تعد ضرورة لتمكين المراجع من إبداء رأيه في القوائم المالية.

المصطلحات الاحصائية ومعاينة المتغيرات

Statistical Relationships & Variables Sampling

على الرغم من أن الهدف من معاينة المتغيرات يختلف عن هدف معاينة الصفات، إلا أن المصطلحات الاحصائية واحدة ومتشابهة، فالدقة ودرجة الثقة تعرف بطريقة واحدة، وكما سبق وأوضحنا من قبل، لكنها تطبق على القيم المطلقة (Absolute Amounts) لمعاينة المتغيرات، بينما تكون على النسب لمعاينة الصفات.

فعلى سبيل المثال نجد أن الدقة في معاينة المتغيرات قد يعبر عنها بمدى نقدي زائد أو ناقص حول النتيجة المحددة من الصفة، وفي هذه الحالة فإن المراجع قد يكون مهتماً بكل من الحد الأعلى والأدنى للدقة، لأن قيمة الحساب قد يكون بها مغالاة أو تدنية، وذلك على خلاف الأمر مع خطط معاينة الصفات، حيث كان اهتمامنا منصب أساساً على حد الدقة الأعلى للأخطاء، معبراً عنه كنسبه، وفي كل من معاينة الصفات ومعاينة المتغيرات نجد أن المراجع يجب أن يحدد مستوى الدقة المرغوب، ثم يحدد العينة التي تحقق هذا المستوى.

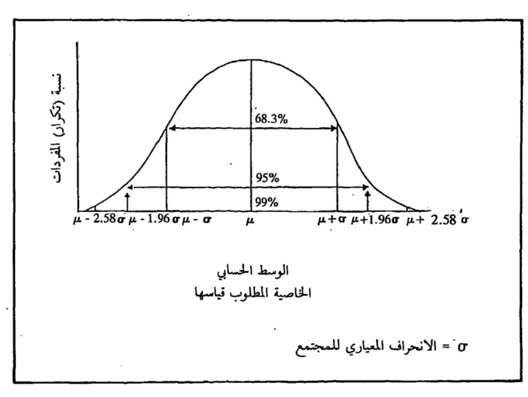
أما درجة الثقة أو الاعتماد بالنسبة لمعاينة المتغيرات فإنها قد تفسر على أنها نسبة عدد المرات التي من المتوقع أن تقع فيها قيمة المجتمع داخل حدود الدقة، أي أن درجة الثقة ليست إلا الاحتمال الرياضي لوقوع قيمة المجتمع الحقيقية ـ لكن غير المعروفة ـ داخل مدى معين حول نتيجة العينة، ومن هنا فإن المراجع يجب أيضاً أن يحدد مستوى الثقة الممكن قبوله لاستخدامه في اختبار العينة وفي تقييم نتائجها، هذا وسوف نهتم في الصفحات التالية ببعض المعلمات الاحصائية وبالذات تلك المعلمات الخاصة بأساليب معاينة المتغيرات.

التوزيع الاحصائي للمجتمع **Population Distibution**

ان تطبيق طرق معاينة المتغيرات يتطلب من المراجع ضرورة معرفة أو تقدير كل من: (١) شكل توزيع المجتمع بالنسبة للخاصية المطلوب قياسها، (٢)

الانحراف المعياري للمجتمع، وذلك نظراً لأثرهما على حجم العينة والتعميم (Generalization) الذي قد يستنتج من عملية المعاينة.

ويعد التوزيع الطبيعي (Normal Distibution) من أكثر التوزيعات الاحصائية نفعاً واستخداماً في المعاينة الاحصائية، والموضح بالشكل رقم (١) التالي، وكما يتضح من هذا الشكل فإن التوزيع الطبيعي يتسم بخاصيتين الأولى هي التماثل والتناسق (Symetrical)، بمعنى أن ٥٠٪ بالضبط من مفردات المجتمع تقع على كل من جانبي الوسط الحسابي للعينة، وبالطبع فان الاستنتاجات الاحصائية للمراجع انما تعتمد عادة على افتراض توزيع المجتمع طبيعياً بالنسبة



شكل رقم (١): التوزيع الطبيعي

لوسطه الحسابي، وكما سنرى فيما بعد فإن هذه الاستنتاجات بخصوص مجتمعات المراجعة تخلق بعض المشاكل الواجب على المراجع معالجتها عند تطبيق أساليب معاينة المتغيرات.

كما أن هذا التوزيع الطبيعي يتسم بخاصية ثانية هي أن مفردات المجتمع

تميل إلى التجمع حول الوسط الحسابي، لدرجة أن ٦٨,٣٪ من هذه المفردات تقع داخل ± انحراف معياري واحد من الوسط الحسابي، كما أن ٩٥٪ و ٩٩٪ من هذه المفردات تقع داخل ± ١,٩٦ و ٢,٥٨ انحراف معياري من الوسط الحسابي، على التوالي، ويعد الانحراف المعياري مقياساً للتشتت (Dispresion) يعبر عنه في شكل متوسط الفروق بين أي مفردة والوسط الحسابي، للمجتمع، والذي يتم حسابه كما يلي:

$$(\sigma) = \sqrt{\frac{\sum_{j=1}^{N} (x_j - \mu)^2}{N - 1}}$$

حيث

σ = الانحراف المعياري.

X_j = قيمة المفردة الفردية بالمجتمع من j = 1 إلى j = N.

N = عدد المفردات بالمجتمع.

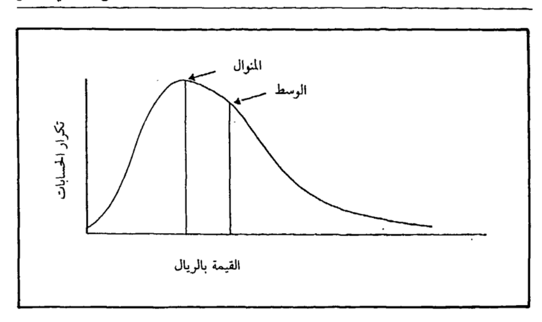
μ = وسط المجتمع الحقيقي.

وعند تطبيق أساليب معاينة المتغيرات فان المراجع سيواجه عادة مشكلتين:

١ ـ الشكل الدقيق لتوزيع مجتمع المراجعة غير معروف.
٢ ـ الوسط الدقيق للمجتمع يكون غالباً غير معروف.

وفيما يتعلق بالمشكلة الأولى فإن البحوث الحديثة قد أوضحت أن توزيعات مجتمع المراجعة لأرصدة الحسابات تكون غالباً ذات التواء موجب (Positively Skewed) كما يتضح من الشكل البياني رقم (٢) التالي:

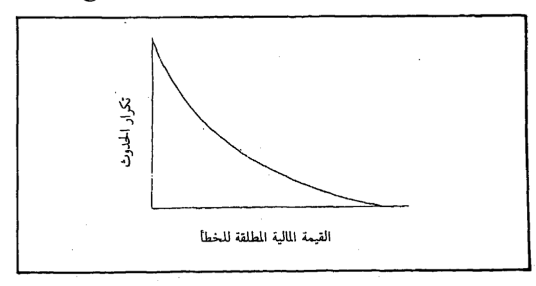
ويوضح الشكل البياني رقم (٢) أن هناك عدداً ضخماً من الحسابات تكون أرصدتها المالية صغيرة نسبياً، وذلك لأن قيمة المنوال (العنصر الأكثر تكراراً) أقل من الوسط الحسابي لأرصدة الحسابات، كما أننا نلاحظ أن هناك عدداً قليلاً من الحسابات أرصدتها المالية كبيرة نسبياً، وهذا واضح من ميل



شكل رقم (٢): توزيع مجتمع المراجعة الملتوى ايجابياً

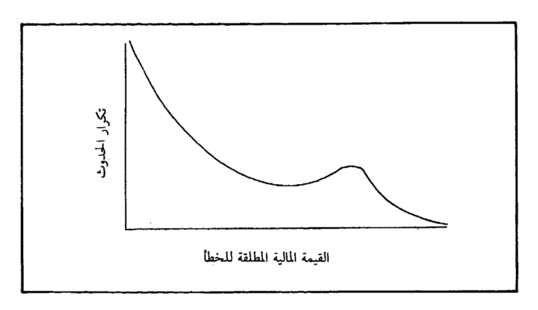
المنحنى المنحدر إلى جهة اليمين، وكما هـو الحال في مجتمعـات حسابـات المدينيـين لمعظم عملاء المراجعة.

وفيها يتعلق بالقيمـة المطلقـة للأخـطاء (Absolute Value of Errors) فإن العديد من مجتمعات المراجعة يمكن أن تأخـذ الأشكال المـوضحة بـالشكل البيـاني رقم (٣) و(٤)، حيث نجـد من الشكـل البيـاني رقم (٣) أن بعض المجتمعـات يكون بها أخطاء مالية صفرية وأخطاء مـالية بسيـطة ذات تكرار مـرتفع، وأخـطاء



شكل رقم (٣): الشكل النموذجي لمجتمع المراجعة

مالية كبيرة ذات تكرار منخفض، لكن لا زال هناك بعض المجتمعات التي يكـون بها أخطاء مالية صفرية أو بسيطة ذات تكرار مرتفع جداً، فضلاً عن أخطاء ماليـة كبيرة ذات تكرار مرتفع نسبياً، وكما يتضح من الشكل البياني رقم (٤) التالي:



شكل رقم (٤): شكل نموذجي آخر لمجتمع المراجعة

ومـا لم يكن الوسط الحقيقي للمجتمـع معـروفـاً فـان الانحـراف المعيـاري الحقيقي للمجتمـع لن يكون من الممكن حسـابـه، وفي أغلب الأحـوال نجـد أن الوسط الحقيقي للمجتمع لخاصية معينة لا يكون معـروفاً، لأن هـذا الوسط يمثـل معلمه يرغب المراجع في تقديرها، ويمكن حل هذه المشكلة بصفة عامة عن طريق سحب عينة مبدئية من مجتمع المراجعة ومراجعتها بالنسبة لخاصية المجتمع المرغوبة (كقيمـة المجتمع أو قيمـة الخطأ بـالمجتمع)، ثم حسـاب الوسط الحسـابي للعينـة (Sample Mean)، وبالتالي فإن الانحراف المعياري للعينة يمكن حسابه بـالمعادلـة التالية:

$$S_X = \sqrt{\frac{\sum_{j=1}^{n} (X_j - \bar{X})^2}{n-1}}$$

حيث أن:

S_x= الانحراف المعياري المقدر للمجتمع.

X_j= قيمة المفردة الفردية بالمجتمع من $j = 1$ $j = n$

$\bar{X}$= الوسط الحسابي للعينة المبدئية.

n =عدد مفردات العينة.

وهذا الانحراف المعياري المقدر S_x يستخدم إذن في العمليات الحسابية التالية للمراجع، والتي سنوضحها فيما بعد في هذا الفصل.

ولحل مشكلة التوزيع الاحصائي غير الطبيعي فان المراجع يعتمد على نظرية توزيعات المعاينة (Sampling Distibution)، فالعينات - كما نذكر هي مجموعات فرعية ممثلة للمجتمع، وبينما تصف المعلومات خصائص المجتمعات فان مقاييس العينة (Sample Statistics) تصف خصائص العينة، ويوضح شكل رقم (٥) التالي معلمات المجتمع للوسط والانحراف المعياري، وما يقابلها من مقاييس للعينة، ولكون قيم المجتمع غير معروفة للمراجع، فضلاً عن أن تحديدها قد يكون هو الهدف من عملية المعاينة، فإنه يكون من المناسب بالنسبة للمراجع استخدام مقاييس العينة كتقدير لمعلمات المجتمع، فعلى سبيل المثال نجد أن أفضل تقدير للوسط الحسابي لخاصية المجتمع (μ) إنما يتمثل في الوسط الحسابي لعينة المراجعة المحسوبة من المجتمع ($\bar{X}$)، نفس الشيء يطبق لتقدير σ من خلال تحديد S_x، وكما سبق ايضاحه في الفقرة السابقة.

هذا وقد يلجأ المراجع بخصوص المجتمعات ذات التوزيع الاحصائي غير الطبيعي إلى نظرية النهاية المركزية (Central Limit Theorem)، وذلك إذا ما كانت مفردات المجتمع (X) تتكون من مفردات عشوائية ذات تباين ومتوسط متناه أو محدد (Finite Mean & Variance)، حينئذ سنجد - وبصرف النظر عن شكل توزيع X — ان توزيع المعاينة لمتوسطات العينة $\bar{X}$ سيقترب من التوزيع الطبيعي كلما زادت أحجام العينة وهذا يعني أنه لكون عمل المراجع يتطلب أخذ عينات، ثم مراجعة هذه العينات وحساب المتوسطات لخصائص معينة للعينة (كقيمة المجتمع أو قيمة الخطأ بالمجتمع)، فان المراجع يكون بوسعه اجراء استنتاجات احصائية على أساس نظرية النهاية المركزية.

	معلمة المجتمع	مقياس العينة
الوسط	μ	
الانحراف المعياري	σ	S_X

شكل رقم (٥): معلمات المجتمع ومقاييس العينة

فلو فرض على سبيل المثال أن المراجع يرغب في تقدير القيمة المالية لمجتمع المراجعة الذي توزع مفرداته كما في الشكل البياني رقم (٢) السابق في هذه الحالة سنجد أنه بغض النظر عن الشكل الملتوي الموجب لهذا التوزيع فان المراجع يمكنه الاعتماد على نظرية النهاية المركزية، بمعنى أنه لو فرض أن المراجع - من باب التجربة - أخذ عدداً لانهائياً من العينات العشوائية من المجتمع، وحسب الوسط الحسابي ($\bar{X}$) بالنسبة لكل عينة (n)، فان شكل التوزيع التكراري لمتوسطات العينات حول الوسط الحسابي للمجتمع سيقترب من التوزيع الطبيعي، بالنسبة للعينات الكبيرة (ثلاثون أو أكثر)، وسيظهر التوزيع التكراري لمتوسطات العينات - اذن - أقرب ما يكون الى الشكل رقم (١) السابق، حيث نجد من هذا الشكل أن الوسط الحسابي لمتوسطات العينات (النقطة الوسطى للتوزيع) سيساوي الوسط الحسابي للمجتمع، كما أن الانحراف المعياري لمتوسطات العينات - والذي يعرف بالخطأ المعياري للمتوسطات (Standard Error of the Means)- يعبر عنه بمتوسط انحراف الوسط الحسابي لعينه عن متوسط المجتمع الحقيقي (لكن غير المعروف). ويحسب هذا الخطأ المعياري للوسط الحسابي (SE) كالآتي:

$$SE = \frac{S_x}{\sqrt{n}}$$

حيث أن

S_x= الانحراف المعياري للمجتمع المقدر.

n = حجم العينة.

ولتبيان كيفية تقدير قيمة المجتمع، لنفرض أن المراجع يرغب في تقدير قيمة

مخزون المواد الخام للعميل، وأنه قدر S_x بمبلغ ٥٠ ريـال من عينه عشـوائية عبـارة عن ٤٠٠ مفـرده، وأن الوسط الحسـابي ($\bar{X}$) للعينة حسب بمبلغ ١٠٠ ريـال، في هذه الحالة سيتم حساب (SE) كالآتي:

$$SE = \frac{{}^{*}SR\ 50}{\sqrt{400}} = \frac{SR\ 50}{20} = \underline{\underline{SR\ 2.50}}$$

وطبقاً لنظرية النهاية المركـزية فـان مدى استنتـاجات المـراجع حـول الوسط الحقيقي (غير المعروف) للمجتمع (μ) لمخزون المواد الخام قد يظهـر بالشكـل رقم (٦) التالي:

(١) عدد الأخطاء المعيارية للوسط (معامل الثقة)	(٢) قيمة المدى (١) × ٢,٥ ريال	(٣) المدى حول X ١٠٠ ريال ± (٢)	(٤) نسبة متوسطات العينة الداخلة في المدى (مستوى الثقة)
١	٢,٥٠	١٠٢,٥٠ ـ ٩٧,٥٠	٦٨,٣
١,٩٦	٤,٩٠	١٠٤,٩٠ ـ ٩٥,١٠	٩٥
٢,٥٨	٦,٤٥	١٠٦,٤٥ ـ ٩٣,٥٥	٩٩

شكل رقم (٦): توزيع المعاينة من مجتمعات بانحراف معياري ووسط حسابي معروف

وبـاستخدام البيـانات السـابقة فـان المراجـع يكون بـوسعه ـ دون معـرفـة بمعلمات المجتمـع الحقيقية ـ القـول بدرجـة ثقة ٩٥٪ ان القيمـة الحقيقيـة للوسط الحسابي للمجتمع (μ) تقع بشكل مـا بين ٩٥,١٠ ريـال و ١٠٤,٩٠ ريال، كـما أنـه يمكن القول بـدرجـة ثقـة ٦٨,٣٪ أن الـوسط الحقيقي للمجتمـع يقـع بـين ٩٧,٥٠ ريـال و ١٠٢,٥٠ ريال، كـما أنه يقـع بـين ٩٣,٥٥ ريـال و ١٠٦,٤٥ ريال بدرجة ثقة ٩٩٪.

---

*SR = ريال سعودي

كفاءة ودرجة الاعتماد على طرق التقدير:

Efficiency & Reliability of Estimation Methods

يوجد عدة طرق للتقدير الاحصائي التي يمكن أن تطبق في مجال المراجعة: كتقدير الفرق (Difference Estimation)، والتقدير باستخدام الوسط الحسابي للوحدة (Mean-Per-Unit Estmiation)والمعاينة على أساس وحدة النقد (Monetary-Unit estmiation)، وبالطبع فان استخدام الطريقة المناسبة انما يعتمد على الظروف أو الحالة موضع المراجعة وهدف هذه المراجعة، ولتقرير الطريقة الواجب استخدامها فان المراجع يجب أن يهتم بكل من الكفاءة (Effi- ciency) ودرجة الاعتماد أو الثقة (Reliability).

فهناك طرق تقدير معينة يمكن أن تتصف ـ بصفة عامة ـ بالكفاءة، اذا ما كانت النتائج المرغوبة يمكن الحصول عليها باستخدام حجم عينه أصغر مما تتطلبه طريقة أخرى، فعلى سبيل المثال لو فرض أن المراجع يرغب في التحقق من أن المخزون السلعي غير مغالي فيه بأكثر من ٥٠,٠٠٠ ريال، فلو فرض مثلاً أنه يمكن الحصول على المعلومات اللازمة للمراجعة باستخدام اما طريقة الفرق غير الطبقي لعينة حجمها ٢٥٠ مفردة أو طريقة الفرق الطبقي لعينة حجمها ١٧٠ مفردة، فيمكن القول هنا أن عينة الطريقة الثانية أكثر كفاءة عن عينة الطريقة الأولى.

وبالطبع فان كفاءة معاينة ما انما تتأثر بالانحراف المعياري للمجتمع، لأن هذه المعلمة يكون لها تأثير جوهري على حجم العينة المطلوب لتحقيق أهداف محددة للدقة والثقة، فاستخدام المعاينة الطبقية يتطلب من المراجع تقسيم المجتمع الى عدة مجتمعات فرعية، كل منها يكون له انحراف معياري أصغر مما لو أخذنا المجتمع كوحدة واحدة، ومن هنا فان العينة المكونة من عدة طبقات مختلفة والمطلوبة للحصول على استنتاجات احصائية مرغوبة ستكون أصغر من حجم عينة واحدة كبيرة أخذت من نفس المجتمع، وبالتالي فان أسلوب المعاينة الطبقية غالباً ما ينتج عنها معاينة أكثر كفاءة.

أما درجة الاعتماد فانها تتعلق بمدى أو درجة تطابق حدود الثقة المحسوبة مع النتائج المتوقعة من التوزيع الطبيعي، فعند حساب حجم العينة المبدئي فان المراجع يحدد مقدماً مدى الدقة المرغوب، والذي يكون من المتوقع وقوع قيمة

المجتمع الحقيقية بداخله، بدرجة ثقة معينة، هذا من ناحية أما الأخرى فانه بعد اتمام عملية المعاينة يكون باستطاعة المراجع قياس مدى الدقة الفعلي (المحقق)، ويمكن الاعتماد على المقدر الاحصائي اذا ما كانت النتائج الفعلية تقع داخل حدود الثقة، بنفس النسبة ـ بالتقريب ـ المحددة كمستوى ثقة مرغوب، فعلى سبيل المثال لنفرض أن المراجع بصدد فحص مجتمع وسطه الحسابي معروف وقدره ٤٠٠٠ ريال، وانحرافه المعياري ٢٠٠ ريال، وأن المراجع يعرف أنه لو أخذت عينات متكررة يبلغ حجم كل منها ١٠٠ مفردة، فان ٩٥٪ من العينات سوف يتضمن متوسطات حسابية للقيم داخل الفترة من ٣٩٦٠,٨٠ ريال الى ٤٠٣٩,٢٠ ريال، بمعنى ٤٠٠٠ ± [١,٩٦ (٢٠٠ / $\sqrt{١٠٠}$)]، ومن ثم فلو فرض أن المراجع أخذ ١٠٠ عينة ووجد أن ٩٩ منها ينتج عنها متوسطات داخل هذه الفترة، فانه لن يستطيع الاعتماد على هذا التقدير، ونفس الشيء اذا ما كان ٨٠ من هذه العينات ـ فقط ـ سينتج عنها متوسطات داخل هذه الفترة، ومن ثم فانه يمكن الاعتماد على التقدير ـ فقط ـ اذا كان ٩٥٪ من هذه العينات بالتقريب سينتج عنها متوسطات تقع داخل الفترة السابق تحديدها.

وتأتي أهمية تقدير درجة الاعتماد على المقدرات من كونها السبيل لرقابة وضبط مخاطر المعاينة، فالمراجع يمكنه ـ على سبيل المثال ـ أن يرتكب خطأ مكلفاً في التقدير اذا ما استنتج بدرجة ثقة ٩٥٪ ان قيمة المجتمع هي بين ٥٠٠,٠٠٠ ريال و ٦٠٠,٠٠٠ ريال، في حين أن المقدر الممكن الاعتماد عليه سيؤدي ـ في الحقيقة ـ الى استنتاج أن قيمة المجتمع هي بين ٤٥٠,٠٠٠ ريال و ٦٥٠,٠٠٠ ريال (أو بين ٥٢٥,٠٠٠ ريال و ٥٧٥,٠٠٠ ريال).

هذا ويلاحظ أن هذا المثال قد اعتمد على افتراض مؤداه أن المراجع سيستمر في سحب عينات عشوائية من المجتمع، مع أن عينة واحدة ـ في الحقيقة ـ هي التي ستسحب بصفة عامة لأى اختبار مراجعة وحيد، ولهذا فان تقدير درجة الاعتماد على المقدر يكون من الصعوبة بمكان في الممارسة العملية، وبالطبع فان آثار المقدرات الغير ممكن الاعتماد عليها يكون أكثر خطورة عندما يؤدي الى قبول غير مناسب لفرض غير حقيقي (مخاطر β)، ولتخفيض آثار المقدرات الغير ممكن الاعتماد عليها فان المراجع غالباً ما يأخذ أحجام عينة أكبر من الضروري، وهذا ـ بالطبع ـ سيزيد من تكاليف المراجعة، تلك المشكلة التي يمكن حلها مع العميل بطبيعة الأحوال.

مخاطر المراجعة ومعاينة المتغيرات: Audit Risk & Variables Sampling

كما أوضحنا من قبل يتكون الخطر الكلي للمراجعة (R) رياضياً من خطر أو فشل نظام الرقابة الداخلية في اكتشاف تحريف القوائم المالية (IC)، فضلاً عن خطر أو فشل الاختبارات الأساسية للمراجع (ST) في اكتشاف هذا التحريف، كما يتكون خطر الاختبارات الأساسية ـ في حد ذاته من المخاطر المرتبطة بمرحلة الفحص التحليلي في المراجعة (AR) ومرحلة اختبارات التفاصيل (TD) في المراجعة. ومن ثم فان

$$R = IC \times ST$$
$$= IC \times AR \times TD.$$

ويتكون كل من IC, AR, TD من عنصرين: خطر المعاينة وخطر غير المعاينة ولهذا فان خطر المراجعة الاجمالي يكون كالآتي:

$$R = IC\,(S + N) \times AR\,(S + N) \times TD\,(S + N),$$

حيث أن

S = خطأ المعاينة لكل نوع من المخاطر.

N = خطأ غير المعاينة بالنسبة لك نوع من المخاطر.

ويمكن ضبط الخطر الناتج عن أخطاء غير المعاينة عن طريق الالتزام بمعايير رقابة جودة الأداء فضلاً عن المعايير العامة ومعايير العمل الميداني، وهذه المخاطر دائماً ما تكون موجودة في بيئة المراجعة، ولا يمكن التحكم فيها بزيادة حجم العينة، كما هو الحال في المخاطر الناتجة عن أخطاء المعاينة، ومع هذا فان المراجع يجب أن يكون حذراً دائماً من وجود هذه المخاطر، فضلاً عن أنه يجب أن يحاول دائماً رقابتها والتحكم فيها عن طريق التخطيط الجيد وبذل العناية المهنية الواجبة والالتزام بمعايير رقابة جودة الأداء، أما عنصر المعاينة الخاصة بمخاطر (IC) فقد سبق مناقشته من قبل، ولهذا فاننا سوف نركز نقاشنا في هذا الفصل على عنصر خطر المعاينة الخاص بالاختبارات الأساسية (ST)، أي (AR × TD)، والتي قد يمكن التحكم فيها بتغيير أحجام العينة.

ويتكون خطر أخطاء المعاينة بالنسبة لكل من AR, TD من الأخطاء الاحصائية من النوع الأول (α) والنوع الثاني (β)، حيث α تمثل خطر رفض فرض هو في الحقيقة صحيح، كما أن β تمثل خطر قبول فرض هو في الحقيقة غير

صحيح، وعند استخدام معاينة المتغيرات فيما يتعلق بالاختبارات الأساسية للتفاصيل أو الفحص التحليلي فان الفرض المختبر (H_o) يكون كالآتي:

H_o: القيمة الدفترية (BV)تعادل قيمة المجتمع المحسوبة في ضوء مبادىء المحاسبة المتعارف عليها (GAAP).

أما الفرض البديل (H_a) فسيكون كالآتي:

H_a: القيمة الدفترية للعميل (BV) تختلف جوهرياً عن قيمة المجتمع المحسوبة في ضوء مبادىء المحاسبة المتعارف عليها.

هذا ويوضح الشكل رقم (٧) التالي مصفوفة قرارات المراجعة المتاحة للمراجع، فلو فرض أن المراجع ـ بعد المعاينة ـ استنتج أن القيمة

الاستنتاج (بعد المعاينة)	الحالة الحقيقية لمجتمع المراجعة (١) صحيحة جوهرياً	(٢) محرفة جوهرياً
(١) صحيحة جوهرياً	قرار صحيح	خطأ النوع الثاني (β)
(٢) محرفة جوهرياً	خطأ النوع الأول (α)	قرار صحيح

شكل رقم (٧): مصفوفة قرار المراجعة

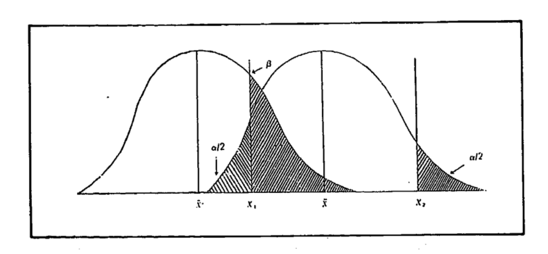
الدفترية للعميل صحيحةً بشكل جوهري، وكانت فى الحقيقة كذلك، فإن المراجع سيتخذ قرار صحيح، هذا من ناحية أما الأخرى فلو فرض أن المراجع استنتج أن القيمة الدفترية صحيحة بشكل جوهري بينما كانت في الحقيقة محرفة بشكل جوهري، فانه سيرتكب في هذه الحالة خطأ معاينة من النوع الثاني (β).

لكن لو فرض أن المراجع ـ بعد المعاينة ـ استنتج أن القيمة الدفترية بسجلات العميل بها أخطاء جوهرية، وكانت الحقيقة كذلك، فان المراجع سيتخذ في هذه الحالة قرار صحيح، هذا من ناحية أما الأخرى فلو فرض أن المراجع استنتج أن القيمة الدفترية بسجلات العميل محرفة بشكل جوهري، بينما كانت في

الحقيقة صحيحة بشكل جوهري، فانه سيرتكب في هذه الحالة خطأ معاينة من النوع الأول (α).

وبالطبع فان خطر β يكون أكثر أهمية بالنسبة للمراجع، لأن التكلفة المرتبطة بقبول أرصدة غير صحيحة بشكل جوهري يمكن أن يترتب عليها مساءلة قانونية، وبمجرد قبول أن الرصيد صحيح فانه اما أن يكون مغالي فيه بشكل جوهري أو مخفض بشكل جوهري، لكن ليس الاثنين معاً، ومن ثم فان قياس خطر (β) انما يكون اختبار احصائي ذو طرف واحد (One - Tailed Statistical Test)، وكما يتضح من الشكل البياني رقم (٨) التالي.

فطبقاً لشكل رقم (٨) لنفرض أن المراجع قد قبل مدى من القيم حول الوسط $\bar{X}$ كتقدير صحيح للوسط الحقيقي (لكن غير المعروف) للمجتمع، افترض أيضاً أن وسط المجتمع - في الحقيقة - هو $\acute{\bar{X}}$، والذي يقل بشكل جوهري عن $\acute{\bar{X}}$، ومن ثم فان $\bar{X}$ تعد مغالاة جوهرية للقيمة الحقيقية للحساب، والتالي فان خطر β يتمثل بمنطقة المنحنى المتمركز حول $\bar{X}$، التي تتداخل مع المنحني المقبول والمتمركز حول $\acute{\bar{X}}$، كما أن المراجع قد يقبل - من ناحية أخرى - مدى القيم حول $\acute{\bar{X}}$، في حين أنها تمثل - في الحقيقة - تدنية للقيمة الحقيقة بشكل جوهري، وبالطبع فان اهتمام المراجع بالمغالاة أو التدنية انما يتوقف على طبيعة الحساب المطلوب تقديره، فلو أن القيمة المطلوب تقديرها تتعلق بقيمة أصل، فان اهتمام المراجع الأساسي لتحقيق أهداف معينة للمراجعة قد يكون بالمغالاة،



شكل رقم (٨): خطر α & β بالتوزيع الطبيعي

وبالعكس فلو أن القيمة المطلوب تقديرها تتعلق بحساب التزام، فان اهتمام المراجع الأساسي قد يكون بالتدنية.

وقبل أن يختار المراجع معاينة المتغيرات لغرض اختبارات التفاصيل (TD)، فانه يجب أن تحدد مخاطر β المخططة، ولتحقيق هذا يجب استخدام معادلة خطر المراجعة:

$$R = IC \times AR \times TD$$

وقد أوضحنا من قبل أن خطر أخطاء غير المعاينة لـ IC, AR, TD لا يمكن التحكم فيها بتغير حجم العينة، كما أوضحنا اننا سنركز في هذا الفصل على خطر أخطاء المعاينة وآثاره على حجم العينة، وبالطبع فلو اننا نرغب في التحكم في خطر أخطاء المعاينة β للخطر الاجمالي R ، فاننا قد نبقي على عنصر خطر أخطاء المعاينة α لـ IC, AR, TD ثابتاً عند مستوى معين (ليكن ٠,٠٥)، ومن ثم يمكننا أن نعرف IC كخطر β الناتج عن فشل نظام الرقابة الداخلية في اكتشاف الأخطاء، كما أن AR تصبح خطر β المتمثل في أن اجراءات الفحص التحليلي لم تنتج عينات تمكن من اكتشاف الأخطاء، وبالمثل فان TD تكون خطر β المتمثل في أن العينة ليست ممثله للمجتمع مما سيترتب عليه عدم اكتشاف الأخطاء بواسطة اختبارات التفاصيل، هذا وقد أوضحنا في الفصل العاشر أن المراجع يجب أن يصل الى استنتاج حكمي فيما يتعلق بفشل: (١) نظام الرقابة الداخلية (IC) و(٢) اجراءات الفحص التحليلي (AR) في اكتشاف نقاط الضعف الجوهرية بعد اتمام كل مرحلة من مراحل المراجعة، وفي الحياة العملية نجد أن بعض الشركات قد حددت قيمة لـ IC تتراوح بين ١٠٪ و ٢٠٪ اذا ما كانت نظم الرقابة ممتازة، و ٧٠٪ أو أعلى إذا ما كانت هذه النظم ضعيفة، لكن نادراً ما يحدد المراجع قيمة لـ AR ـ نتيجة لعدم دقة اجراءات الفحص التحليلي ـ أعلى من ٥٠٪، وعلى الرغم من أنه لا يوجد معياراً للخطأ الاجمالي أو الكلي R، الا أن كثير من المراجع النظرية قد حددت ٥٪ لهذا الخطر الاجمالي، وكما سبق وأوضحنا من قبل فانه يمكن حساب خطر β المخطط لـ TD باعادة ترتيب معادلة الخطر كما يلي:

$$TD = R / (IC \times AR)$$

كما أوضحنا أيضاً أنه عندما تساوي AR ٠,٥٠، IC تساوي ٠,٤٠، R تساوي ٠,٠١ فاننا سنحصل على TD تساوي ٠,٠٥، وهذا يعني أن المراجع

يكـون على استعـداد لقبول خـطر تحريف اجمـالي من اختبارات التفـاصيـل قـدره ٠,٠٥، وهذا الخطر الاجمـالي يتكون من عنصري أخـطاء المعاينـة وغير المعـاينة، ولفصل عنصر المعاينة فانه يكون من الضروري تقدير عنصر غير المعاينـة حكمياً، ثم يتم طرحه من اجمـالي TD، فعلى سبيـل المثال لـو فرض أن المـراجع في المثـال السابق حدد خطر أخطاء غير المعاينـة بما لا يـزيد عن ٠,٠١ بـالنسبة لـ TD، في هذه الحالة سنجد أن خطر أخطاء المعاينة β سيكـون ٠,٠٤ (٠,٠٥ ـ ٠,٠١). وكلما انخفض الخطر المخطط كلما زاد حجم العينة المطلوب للاختبارات الأسـاسية للتفاصيل، ولرقابة كفاءة المعاينة فان خـطر α ـ المتمثل في خطر المراجعة بأكثر من اللازم ـ يجب أن يكون موضع اهتمام المراجـع، ويحدث خـطر α ـ فقط ـ عندمـا يرفض المراجع مجتمعاً صحيحاً، ومن شكل (٨) السابق نجد أن خـطر α قد تم ايضاحه بيانياً خارج الحدود المقبولة $(X_1 - X_2)$ لتوزيع المعاينة المفترض فلو نتج عن عينة المراجعة متوسط خارج $(X_1 - X_2)$ مما ترتب عليه $\bar{X}$ كوسط حقيقي للمجتمع، بينما هو فعلاً يمثل المجتمع بشكل حقيقي، في هذه الحالة فان المراجع سيرتكب خطأ α.

ولعل أفضل طريقة لتفهم خـطر α هي تفسير مـا سيحدث عنـدما يـرفض المراجع ـ على أساس العينـة ـ الأرصدة الـدفترية للعميل، في حـين انها عرضت بصدق وعدالة، حيث نجد أنه في معظم الحـالات سيتم آداء مراجعـة أكثر لتفهم الأثر الكامل للخطأ المدرك على القوائم المالية، وعادة ما تؤدي اجراءات المـراجعة الزائدة الى استنتاج أن الأرصدة قد عرضت بصدق وعدالة بعد كـل هذا، أي أن الاستنتـاج الصحيح قـد تم التوصـل اليه لكن مؤخـراً لـلأسف، وبعـد حـدوث تكـاليف اضافيـة سيتحملها العميـل، وبالـطبع فعنـدما تكـون التكاليف الحديـة لاحجام العينة الزائدة مرتفعة فان المراجع الذي سيرتكب باستمرار أخطاء α، قد يفقـد الثقة، وأخيـراً قد يفقـد عملائـه بسبب اتعابـه المرتفعـة وغير المـبررة، هذا ويلاحظ من الشكل رقم (٨) أن خـطر α يكون عـادة خطر احصـائي ذو طرفـين (Two - Tailed Statistical Risk).

ويبين شكل رقم (٩) التالي معاملات الثقة Confidience Coefficients (1 - β & 1 - α / 2) للمستويات المختلفة لخطر α & β، كـما أنه يتضـح لنا من هـذا الشكـل أن معامـلات الثقة تـزيـد كلما زادت مستـويـات الثقـة، وبـالعكس كلما انخفضت مخـاطر α & β، وكـما سنلاحظ فيـما بعد فـان معامـلات الثقـة الكبـيرة

المقابلة لمخاطر α & β البسيطة سيكـون له تـأثير عـلى زيادة حجم العينـة المطلوب للاختبارات الأساسية.

مستوى الثقة (٪)	خطر β (٪)	خطر α (٪) *	معامل الثقة
٩٩	٠,٥	١	٢,٥٨
٩٥	٢,٥	٥	١,٩٦
٩٠	٥,-	١٠	١,٦٤
٨٠	١٠,-	٢٠	١,٢٨
٧٥	١٢,٥	٢٥	١,١٥
٧٠	١٥	٣٠	١,٠٤
٦٠	٢٠	٤٠	٠,٨٤
٥٠	٢٥	٥٠	٠,٦٧
٤٠	٣٠	٦٠	٠,٥٢
٣٠	٣٥	٧٠	٠,٣٩
٢٠	٤٠	٨٠	٠,٢٥
١٠	٤٥	٩٠	٠,١٣
صفر	٥٠	١٠٠	صفر

شكل رقم (٩): معاملات الثقة للدرجات المختلفة لمخاطر & β

تقدير الفرق Difference Estimation

يستخدم المراجـع طريقـة تقديـر القيمة النقـدية للخـطأ الاجمالي في مجتمـع المراجعة، وفي هذه الحالة فان تقدير الخـطأ بنقطة (point Estimat of Error) يتم حسـابـه للمجتمـع بضرب متـوسط الفـرق بـين القيم الـدفـتريـة والقيم التي تم مراجعتها في عدد مفردات المجتمع، ثم يتم حساب مدى الدقة حول ذلك التقدير للخطأ بنقطة. وحتى يقرر المراجع ما إذا كـان ذلك الخطأ ذا أثر جـوهري عـلى صحة وعدالة مزاعم العميل، يقارن المراجع ذلك المدى المقدر للخـطأ في المجتمع بحـد الأهمية النسبية المقبول له. فعـلى سبيل المثـال لو فـرض أن المراجـع بصدد اجـراء

(*) عند مستوى ثقة ٩٩٪ - مثلاً - يكون هناك ٠,٥٪ خطر α على كـل جانب من جـانبي التوزيـع، وبالتالي يكون هناك ١٪ خطر α عند هـذا المستوى من الثقـة، في حين يكـون هناك فقط ٠,٥٪ خطر β على أحد الجانبين للتوزيع.

اختبار لتحديد ما إذا كان العميل قد طبق تكلفة الوحدة الصحيحة على المخزون السلعي من المواد الخام. في هذه الحالة فان المراجع - عند استخدامه لتقدير الفرق - سيسحب عينة من مخزون المواد الخام، ثم يراجع مستندياً كل مفردة بالعينة على فاتورة الشراء لتحديد القيمة التي تم مراجعتها (Audited Value) لكل مفردة بالعينة، بعد هذا يتم تحديد الفرق بين القيم الدفترية والقيم التي تم مراجعتها لكل مفردة بالعينة، ثم تجمع هذه الفروق مع بعضها البعض، وتقسم على حجم العينة للوصول إلى متوسط الفرق بعد ذلك يقدر المراجع خطأ المجتمع الاجمالي المستنتج بضرب هذا المتوسط للفرق في عدد مفردات المجتمع للحصول على تقدير في شكل نقطة، ثم نعبر عنه بعد ذلك في شكل مدى وبمستوى معين من الثقة أو درجة الاعتماد، وأخيراً يتم مقارنة هذه النتائج بحدود الأهمية النسبية المقبولة للمراجع، ومن ثم فلو وجد المراجع أن مدى الخطأ كان داخل حدود الأهمية النسبية المقبولة، في هذه الحالة فان المراجع يستنتج أن الرصيد الدفتري خالياً من الخطأ الجوهري. هذا من ناحية، أما الأخرى فلو أن مدى الخطأ كان أكبر من حدود الأهمية النسبية، فان المراجع سوف يرفض القيمة الدفترية لاحتمال وجود اخطاء جوهرية بها.

ويوجد هناك عدة مزايا لاستخدام تقديرات الفرق بدلاً من تقديرات الأرصدة في المراجعة، منها أن هذا الأسلوب يوفر تقديراً مباشراً لاجمالي قيمة الخطأ وهو ما يرغب المراجع في معرفته. ثانياً أنه لكون التقديرات تعتمد على فروق غالباً ما تكون بسيطة جداً، فان حجم العينة المطلوب لعمل الاستنتاجات سيكون أصغر مما لو استخدمنا أي أسلوب آخر للتقدير، ولهذه الأسباب فان هذه الطريقة تعد أكثر كفاءة من الطرق الأخرى، خاصة إذا ما كانت قيمة الأخطاء الفردية مستقلة عن القيم الدفترية لعناصر المجتمع وليست متناسبة معها (بمعنى ألا تكون الأخطاء كبيرة بقيم المجتمع الكبيرة، أو صغيرة بقيم المجتمع الصغيرة).

أما عيوب طريقة تقدير الفرق فانها تنتج من عدم امكانية الاعتماد عليها في حالات معينة، وعلى وجه التحديد عندما يكون معدل خطأ المجتمع بسيط، فان العديد من مشاهدات العينة سوف تظهر أخطاء صفرية، مما ينتج عنه استنتاجات غير صحيحة بخصوص خطأ المجتمع الاجمالي، كما يجب أن يتراوح عدد الفروق بين القيم الدفترية والقيم المستخرجة من العينة بين خمسة عشر وعشرين فرقاً حتى يمكن الحصول على نتائج غير متحيزة من استخدام هذه الطريقة في تقدير قيمة

المجتمع، كما أنه لا يمكن الاعتماد على تقدير الفرق عندما تكون معظم الاخطاء بالمجتمع لها نفس الاتجاه، فلو أن ٧٥٪ أو أكثر من الأخطاء كان لها نفس الاتجاه (التدنية أو المغالاة)، وكان معدل خطأ المجتمع أقل من ١٠٪، فانه يكون هناك مخاطرة في أن أسلوب تقدير الفرق ربما ينتج تقدير لا يمكن الاعتماد عليه.

ويعد أسلوب تقدير نسبة الخطأ Ratio Estimation Technique شكلاً آخر لأسلوب تقدير الفرق، والذي يحسب نسبة قيمة الخطأ بالعينة الى اجمالي قيمة مفرداتها، ثم تضرب هذه النسبة في القيمة الدفترية للمجتمع، لتقدير قيمة الخطأ الاجمالي للمجتمع، ويعد تقدير النسبة أكثر كفاءة من تقدير قيمة الفرق عندما تكون قيمة الأخطاء الفردية متناسبة مع القيمة الدفترية لعناصر المجتمع، (أي عندما توجد أخطاء كبيرة بقيم المجتمع الكبيرة، وأخطاء صغيرة بمفردات المجتمع الصغيرة)، لكن نظراً لتشابه هذا الأسلوب مع أسلوب تقدير الفرق فانه يخضع لنفس الحدود أو العيوب، ولهذا فانه لا يطبق في الحالات التي يكون معدل الخطأ في المجتمع أقل من ١٠٪، أو عندما تكون الأخطاء ذات اتجاه واحد في معظمها.

وعند استخدام تقدير الفرق فان هدف المراجع إنما يتمثل في تقدير ما إذا كانت الأرصدة المسجلة للعميل صحيحة بشكل جوهري، أي أن الفرض المختبر في هذه الحالة انما يتمثل فيما إذا كانت القيم الدفترية مسجلة بطريقة صحيحة، وذلك في ضوء معدل خطأ مسموح به عرف على أنه غير هام، ومن ثم فلو أن اختبارات المراجع قبلت هذا الفرض، فإن القيمة الدفترية ستقبل على أنها صحيحة، لكنه لو فرض أن هذا الفرض رفض، فانه يجب عمل اجراءات فحص أخرى، كتوسيع طبيعة ومدى اختبارات المراجعة أو تعديل القيمة الدفترية... مثلاً.

ولمزيد من الايضاح دعونا نفترض أنه قد تم الانتهاء من فحص نظم الرقابة المحاسبية الداخلية الخاصة بالمبيعات والمدينين، الذين يبلغ عدد حساباتهم ٥٠٠٠ حساب تبلغ قيمتها الدفترية ٦,٠٠٠,٠٠٠ ريال. وأن اجمالي الأصول ٧٥,٠٠٠,٠٠٠ ريال وصافي الدخل قبل الضرائب ٥,٠٠٠,٠٠٠ ريال، وأنه تم بعد ذلك آداء الاختبارات الأساسية لتفاصيل أرصدة حسابات العملاء لتحقيق هدف الوجود والتأكد من أنها قد عرضت بطريقة صحيحة. وكما نعلم فان الاختبارات الأساسية اللازمة لتحقيق هذه الأهداف إنما تتمثل في مصادقات

حسابات العملاء، وبالتالي فاننا سوف نركز في هذا الفصل على القرار المتعلق بحجم العينة الواجب سحبها من أرصدة حسابات العملاء لإرسال مصادقات لأصحابها، افترض كذلك أنه نظراً لاكتشاف نقاط ضعف جوهرية بنظم الرقابة الداخلية (والتي تؤثر على أرصدة حسابات المدينين) فقد حدد المراجع حكمياً أن درجة الاعتماد على نظم الرقابة الداخلية هي فقط ٠,٨٠ فعلى سبيل المثال قد يكون المراجع قد اكتشف خلال مرحلة اختبارات الالتزام بالسياسات عدة أخطاء في ترحيل كل من المبيعات والمتحصلات النقدية إلى حسابات العملاء بدفتر الاستاذ الفرعي افترض أيضاً أن هذه الدرجة المنخفضة للاعتماد على نظم الرقابة الداخلية اقترنت مع نتائج اختبارات الفحص التحليلي لحسابات المدينين (AR) والذي كان له - بدوره - ٥٠٪ فرصة لاكتشاف التحريف الجوهري في أرصدة الحسابات.

وفيما يلي مراحل صياغة الفرض وجمع الدليل وأخيراً استنتاج المراجع المتعلق بتقدير الفرق.

الفرض (The Hypothesis).. كما سبق وأوضحنا فان هناك فرضين يمكن ذكرهما فيما يتعلق بتقدير الفرق في قيمة حسابات المدينين، الا وهما عرض هذه الحسابات بشكل صحيح أو بشكل محرف جوهرياً، والفرض القابل للاختبار في هذه الحالة هو ما إذا كانت قيمة الحسابات صحيحة بشكل جوهري.

جمع الأدلة (Gathering the Evidence).. قبل اختيار العينة الممثلة للتحقق من الوجود - مثلاً - عن طريق المصادقة، فان المراجع يجب أن يقرر حجم العينة المطلوبة لاختبارات التفاصيل، والذي يتطلب تحديد:

١ - خطر β.
٢ - خطر α.
٣ - قيمة الحد الأقصى للأهمية النسبية للخطأ (M).
٤ - حجم المجتمع.
٥ - التقدير بنقطة المتوقع لقيمة الخطأ في المجتمع (´E).
٦ - الانحراف المعياري المقدر للمجتمع (SD).

ولتحديد خطر β فاننا يجب أن نأخذ في الاعتبار أن المراجع قد حدد حكمياً أن درجة الاعتماد على أهم نظم الرقابة الداخلية التي تؤثر على الأرصدة

هي ٨٠٪ فقط، ومن ثم فان خطر القبول الخاطىء للرقابة الداخلية (IC) يكون اذن ١ ـ ٨٠٪ = ٢٠٪، افترض أيضاً أن المراجع قد اتبع اجراءات فحص تحليلي (AR) لها احتمال ٥٠٪ لاكتشاف التحريف الجوهري للقوائم المالية، ومن ثم فان خطر القبول الخاطىء الناتج عن الفحص التحليلي انما يكون ١ ـ ٥٠, ٠، وترتيباً على ذلك فلو فرض أن خطر المراجعة الشامل المترتب على القبول الخاطىء (R) هو ١ .ر.، فان خطر β المرغوب والمترتب على اختبارات التفاصيل (TD) يتم حسابه كما يلي:

$$
\begin{aligned}
TD &= R/(IC \times AR) \\
&= .01/(.20 \times .50) \\
&= .01/.10 \\
&= .10
\end{aligned}
$$

ومن ثم فان المراجع قد يستنتج ـ اذن ـ أن الخطر الاجمالي لفشل اختبارات التفاصيل في اكتشاف التحريف الجوهري هو ١٠, ٠، وأخذاً في الاعتبار أن TD يتضمن كل من خطر أخطاء المعاينة وغير المعاينة فاننا قد نطرح من اجمالي TD خطر أخطاء غير المعاينة لتحديد الجزء من TD المتعلق بخطأ المعاينة، فلو فرض على سبيل المثال أن خطر أخطاء غير المعاينة من TD قد قدر حكمياً بأنه ٠٥, ٠، في هذه الحالة يكون خطر أخطاء المعاينة الناتج عن TD عبارة عن ٠٥, ٠ (١, ٠ ـ ٠٥, ٠)، ومن ثم فان معامل الثقة اللازم لتحديد حجم العينة يكون ـ اذن ـ ٦٤, ١، وكما يتضح من شكل رقم (٩) السابق.

ولتحديد خطر $\propto$ مقدماً يجب أن يهتم المراجع بتكلفة إعادة المعاينة (Cost of Resampling) فيما لو رفض المجتمع، وبالطبع فلو أن التكلفة الحدية مرتفعة فانه سيتم تحديد مستوى منخفض لخطر $\propto$، ومستويات للثقة مرتفعة، مما يتطلب حجم عينة أكبر بالضرورة، وفي مثالنا الحالي فان الاجراء الذي يستخدم معاينة اضافية سيتمثل في ارسال طلبات مصادقة مرة ثانية بالبريد وفحص المتحصلات النقدية التالية مستندياً، وبالطبع فان التكلفة الحدية لهذه الاجراءات تكون مرتفعة، ولهذا فان خطر $\propto$ يجب أن يحدد وبشكل منخفض لغرض اختبار حجم العينة مبدئياً، فلو فرض أن مستوى $\propto$ قد تحدد بمقدار ٠٥, ٠ في المثال السابق، فان معامل الثقة يكون في هذه الحالة ١،٩٦، كما يتضح من شكل رقم (٩) السابق.

ويمكن أن يتأثر أقصى خطأ يمكن قبوله بعوامل نوعية وأخرى كمية، وتشمل العوامل النوعية طبيعة العنصر، فعلى سبيل المثال لو فرض أن المراجع يشك في وجود غش وتلاعب بالمجتمع، فانه سوف يحدد حدود للأهمية النسبية منخفضة بالنسبة لهذا المجتمع عنه بالنسبة للمجتمعات الأخرى، حيث يكون من المتوقع وجود أخطاء قليلة غير متعمدة، كما أن العوامل الكمية تلعب دوراً هاماً عند تحديد حدود الأهمية النسبية، كالأثر النسبي لقيمة الحساب على اجمالي الأصول أو على صافي الدخل بالقوائم المالية.

افترض الآن أن المراجع قد ناقش هذه الحالة مع رؤسائه لتحديد أقصى خطأ يمكن قبوله، مع الاستمرار في القول بأن الرصيد صحيح بشكل جوهري وتقرر أن يكون هذا الخطأ ٣٠,٠٠٠ ريال، وهذا معناه أن المراجع يمكنه قبول ما لا يزيد عن ٣٠,٠٠٠ ر يال مغالاة أو تدنية في حسابات المدينين (المدى الشامل للأهمية النسبية ٦٠,٠٠٠ ريال)، مع استمراره في القول بأن الرصيد قد عرض بشكل صادق وعادل.

وكما أوضحنا من قبل فان المجتمع يتكون من ٥٠٠٠ حساب، كما أن **وحدة المعاينة تكون عبارة عن الحساب بدفتر أستاذ العملاء المساعد، أما اطار المعاينة ـ أو التمثيل المادي لهذه الوحدات ـ فانه قد يكون صفحة سجل الأستاذ في حالة النظام اليدوي أو السجلات الالكترونية بالملف الرئيسي لحسابات المدينين المسجل على شريط ممغنط بنظم معالجة البيانات الكترونياً (EDP).**

أما التقدير بنقطة المتوقع بقيمة خطأ المجتمع (É) فانه يجب أن يحدد مقدماً بواسطة المراجع عندما يستخدم تقدير الفرق، وهذا التقدير لقيمة الخطأ المتوقع يشبه معدل الحدوث المتوقع للخطأ بالنسبة لاختبارات الالتزام بالسياسات، فالمراجع قد يستخدم خبرته المكتسبة في الأعوام الماضية عند تحديد قيمة É، والآن افترض أن مراجعة حسابات المدينين في السنوات السابقة بينت أن المغالاة المقدرة بقيمة حسابات المدينين تبلغ ٣٠٠٠ ريال.

أما الانحراف المعياري المقدر (SD) للمجتمع فقد تم شرحه في بداية هذا الفصل، وهو يعبر عن تقدير المراجع لتشتت خطأ المجتمع، أو بالأحرى لتشتت الأخطاء حول متوسط خطأ المجتمع.

فعلى سبيل المثال لو فرض أننا أخذنا عينة مبدئية حجمها ٣٠ حساب من

حسابات المدينين البالغ عددها ٥٠٠٠ حساب، وراجعنا هذه الحسابات ثم قارنا القيمة المراجعة لكل حساب مع قيمته الدفترية، لنحصل بذلك على الفرق (X)، ونظراً لأننا نحاول - فقط - الحصول على تقدير مبدئي للانحراف المعياري فلا داعي هنا لإرسال مصادقات بأرصدة هذه الحسابات والاكتفاء بمراجعتها مستندياً. افترض أيضاً أن هذه الإجراءات أدت إلى النتائج الموضحة بالشكل رقم (١٠) التالي.

(١) وحدة المعاينة	(٢) القيمة المراجعة	(٣) القيمة الدفترية	(٤) الفرق X_j (٣) - (٢)	(٥) $X_j - \bar{X}_D$	(٦) $(X_j - X_D)^2$
١	٥٠٠ ريال	٤٧٠ ريال	- ٣٠ ريال	- ٦٥	٤٢٢٥
٢	٣٧٠	٤٠٠	+ ٣٠	- ٥	٢٥
٣	٢٠٠	٢٨٠	+ ٨٠	+ ٤٥	٢٠٢٥
٤	٣٦٠	٣٩٠	+ ٢٠	- ١٥	٢٢٥
٥	٤٨٠	٥٦٠	+ ٨٠	+ ٤٥	٢٠٢٥
٦	٢٦٤٠	٢٧٢٠	+ ٦٠	+ ٢٥	٦٢٥
.	.	.	.	.	.
.	.	.	.	.	.
.	.	.	.	.	.
٣٠	٣٨٢٠	٣٨٢٥	+ ٥	- ٣٠	٩٠٠
			+ ١٠٥٠ ريال		٢٦١٠٠ ريال

$\bar{X}_D$ = متوسط الفرق بين القيمة المراجعة والدفترية = ١٠٥٠ ريال/٣٠ = ٣٥ ريال.

شكل رقم (١٠): التمهيد لتقدير الانحراف المعياري للأخطاء

وفي ضوء ما جاء بالشكل رقم (١٠) يمكن حساب الانحراف المعياري للأخطاء كالآتي:

$$SD = \sqrt{\frac{\sum_{j=1}^{n} (X_j - \bar{X}_D)^2}{n-1}} = \sqrt{\frac{26,100}{29}} = \underline{30,}$$

حيث: $X_j =$ الفرق بين القيم المراجعة والقيم الدفترية لمفردات العينـة من $i = 1$ إلى $j = n$

وعلى هذا الأساس فانه يمكن تحديد حجم العينة باستخدام المعادلة التالية:

$$n = \left[\frac{N(Z_\beta + Z_\alpha) SD}{M - E'}\right]^2$$

حيث أن:

$n =$ حجم العينة.
$N =$ حجم المجتمع.
$Z\ \beta =$ معامل الثقة لخطر β .
$Z\ \alpha =$ معامل الثقة لخطر α.
$SD =$ الانحراف المعياري المقدر لخطأ مجتمع المراجعة.
$M =$ حدود الأهمية النسبية.
$E' =$ التقدير بنقطة للخطأ المتوقع.

ومن ثم يكون حجم العينة:

$$n = \left[\frac{5,000\ (1.64 + 1.96)30}{30,000 - 3,000}\right]^2 = \underline{\underline{400}}$$

وبفحص هذه المعادلة يتبين لنا آثار التغيـر في العوامل المختلفة بالمعادلة على حجم العينـة، تلك الآثـار التي يلخصهـا شكـل رقم (١١) التـالي، وهي نفس التغييرات التي لوحظت عند تغيير محددات حجم العينة بالنسبة لمعاينة الصفات.

طبيعة التغيير في المعلمات	الأثر على حجم العينة
زيادة مستوى الثقة (انخفاض α أو β)	يزيد
زيادة الدقة (انخفاض M)	يزيد
زيادة الانحراف المعياري (SD)	يزيد
زيادة حجم المجتمع	يزيد

شكل رقم (١١) آثار التغيرات في معلمات المجتمع على حجم العينة

وبعد تحديد حجم العينة (n) فان المراجع سيختارها على أساس عشوائي من المجتمع البالغ ٥٠٠٠ حساب، بعد هذا يبدأ المراجع في إعداد وإرسال ٤٠٠ طلب مصادقة حساب ايجابية.

أما الخطوة التالية من عملية جمع أدلة الاثبات فانها تتطلب مراجعة المصادقات الواردة، والتي تتضمن الخطوات التالية:

١ ـ استلام اجابات المصادقات وتتبع تلك الطلبات التي لم يرد عنها اجابات، وهو ما يتطلب عادة ارسال طلبات مصادقة ثانية. (وربما ثالثة).

٢ ـ اداء إجراءات بديلة (كالفحص المستندي للتحصيلات التالية بيومية المتحصلات النقدية، والفحص المستندي لقيود المبيعات بمراجعتها على الفواتير ومستندات الشحن. . . الخ) بالنسبة للمصادقات التي لم يرد عنها ردود.

٣ ـ تسوية الفروق بين ردود العملاء وحساباتهم بالدفاتر.

وبعد اتمام هذه الاجراءات فان المراجع يبدأ في تحديد قيم كل الأخطاء بالعينة، تلك الأخطاء التي ستعرف ـ في هذه الحالة ـ على أنها الفروق غير المسواة بين الأرصدة المدققة والأرصدة الدفترية للعميل، ومن ثم فانه يتم تحديد قيمة الخطأ ـ اذن ـ لكل مفردة بالعينة البالغ حجمها ٤٠٠ مفردة، وعندما تكون القيم المراجعة مساوية للقيم المسجلة، فان الفروق (قيمة الخطأ) ستكون صفر، ولمزيد من الايضاح فان الشكل رقم (١٢) التالي يوضح النتائج المفترضة لثمانون فرق غير

مسوى، وحيث يتبين لنا أن صافي قيمة هذه الفروق (E) كانت ٩٢٥ ريال في اتجاه المغالاة.

تقييم أدلة الاثبات (Evaluating the Evidence).. يتطلب تقييم أدلة الاثبات عدة خطوات كما يتضح من الشكل رقم (١٢) التالي:

(أ) حساب التقدير بنقطة لقيمة متوسط الخطأ (é) واجمالي قيمة الخطأ المقدر للمجتمع (Ê).

(ب) حساب الانحراف المعياري للخطأ المقدر للمجتمع (SDE).

(جـ) حساب فترة الدقة للأخطاء (P).

(د) تحديد حدود الدقة (UPL & LPL).

ويتم الحصول على التقدير بنقطة لقيمة متوسط الخطأ (é) عن طريق قسمة المجموع الجبري لكل الأخطاء على عدد وحدات المعاينة (الحسابات)، وحينئذ يستطيع المراجع تحديد التقدير بنقطة لقيمة الخطأ في المجتمع (Ê) بضرب é في عدد مفردات المجتمع (N) وفي مثالنا السابق كانت é تساوي ٢,٣١ ريال (٩٢٥ ريال/ ٤٠٠)، كما أن Ê كانت تساوي ١١,٥٥٠ ريال (٢,٣١ ريال × ٥٠٠٠).

الخطوات	المعادلات الاحصائية	الايضاح
١ - تحديد الفرض القابل للاختبار		H_0: القيمة المسجلة لحسابات المدينين (٦٠٠٠,٠٠٠ ريال) عرضت بشكل صحيح جوهرياً
٢ - جمع أدلة الاثبات من خلال: أ - تحديد M, N & E′ ب - سحب العينة	$Z\alpha$ ↓ $n = \left[\frac{N(Z_B + Z_\alpha)SD}{M - E'}\right]^2$	n: تم سحب ٤٠٠ حساب عميل على أساس عشوائي من مجتمع ٥٠٠٠ حساب، وتم مراجعتها من خلال ملاحظة الفروق غير المسواة بين القيم المراجعة والقيم الدفترية لهذه الحسابات.

جـ ـ تحديد قيمة كل خطأ غير مسوى بالعينة، ومجموع هذه الأخطاء حيث

$$E = \sum_{1=1}^{n} e$$

e = الأخطاء الفردية غير المسواة

تم الحصول على ٣٣٠ مصادقة كما تم مراجعة ٧٠ حساب باجراءات بديلة، وقد كان هناك فروق غير مسواة بالنسبة لثمانون عميل، مجموعها الجبري = ٩٢٥ ريال مغالاة.

٣ ـ تقييم الأدلة من خلال:

أ ـ التقدير بنقطة لقيمة متوسط الخطأ ($\bar{e}$) وقيمة الخطأ المقدر في المجتمع ($\hat{E}$)

$$\bar{e} = \frac{E}{n}$$

$$\bar{e} = 925/400 = SR\ 2.31$$

$$\hat{E} = N \cdot \bar{e}$$

$$\hat{E} = 5000 \times 2.31 = SR\ 11.550$$

ب ـ حساب SDE

$$SDE = \sqrt{\frac{\Sigma (e_j)^2 - n (\bar{e})^2}{n - 1}}$$

افترض أن

$$\Sigma (e_j)^2 = SR\ 60.095$$

اذن

$$SDE = \sqrt{\frac{SR\ 80.095 - 400\ (2.31)^2}{399}}$$

$$= SR\ 12.05$$

حيث: e_j = الخطأ لمفردات من ١ الى n, $\bar{e}$, n تعرف كما سبق وأوضحنا من قبل.

جـ ـ حساب فترة الدقة (أ)

$$P = N \left[Z_B \cdot \frac{SDE}{\sqrt{n}} \cdot \sqrt{\frac{N - n}{n - 1}} \right]$$

$$P = 5000 \left[1.64 \cdot \frac{12.05}{\sqrt{400}} \cdot \sqrt{\frac{4600}{4999}} \right]$$

$$= [5000 - 164 - 6025 - 9593]$$

$$= 4739$$

حيث: N , Z_B , SDE , n تعرف كما سبق وأوضحنا من قبل

عامل التصحيح النهائي = $\sqrt{\frac{N - n}{N - 1}}$

(افترض أن معامل الثقة هو ٩٥ ٪ لخطر β)

د ـ تحديد حدود الدقة:

حد الدقة الأعلى (UPL) $UPL = \hat{E} + P$ $UPL = SR\ 11{,}550 + SR\ 4739 = SR\ 16{,}289$

حد الدقة الأدنى (LPL) $LPL = \hat{E} - P$ $LPL = SR\ 11{,}550 - SR\ 4739 = SR\ 6811$

حيث $\hat{E}$ & P تعرف كما سبق وأوضحنا من قبل

شكل رقم (١٢): ملخص لاسلوب تقدير الفرق

بعـد هذا يبـدأ المراجـع في تحديـد فترة الـدقة (P) حـول Ê، وهذا يتم من خلال عدة معادلات احصائيـة، حيث يتم أولاً تقديـر الانحراف المعيـاري للخطأ (SDE)، والذي يعبر عن قيمـة تشتت الخطأ حـول المتوسط الحقيقي للمجتمـع، فتوزيع الأخطاء يتمركز حول الوسط الحسابي (é) وقدره ٢,٣١ ريال، وهـو عبارة عن متوسط الخطأ المقدر بالمجتمع.

وبصفـة عامـة فان تشتت الاخـطاء (Variability Errors) بالمجتمـع يكون أقل بكثير من تشتت قيم مفـردات المجتمع، وهـذا يفسر إلى حد كبـير سبب كون أحجام العينات أكثر كفاءة عند استخدام طريقة تقدير الفرق منه لغـرض التقديـر باستخدام طريقة متوسط الوحدة غير الطبقي، فعلى سبيل المثال لـو فرض الـوسط الحسابي لمجتمع حسابات المدينين هـو ٥٠٠ ريال، والـذي يشتمل عـلى مفردات متسـاوية العـدد قيمتها ١٠٠ ريـال، ٤٠٠ ريال، ١٠٠٠ ريـال، في هذه الحـالـة سنجد أن الانحراف المعياري لهذا المجتمع سيكون أكبر بكثير من أخطائه (الفروق بين القيم الدفـترية والقيم المـراجعة لحسـابات المـدينين)، والتي يكـون متوسـطها ٢,٣١ ريـال، والفروق الفـردية لهـا ـر١٢، (٩,٤٠)، ٤,٣٣ ريال عـلى التوالي مثلاً. وبالطبع فان انخفاض تشتت الخطأ بالمجتمع ـ مقاساً بالانحراف المعياري ـ انما يعني دقة أكثر في تقدير معدل خطأ المجتمع، وبـالضرورة حجماً أصغـر (وأكثر كفاءة) للعينة المطلوبة لإجراء التقديـر، وكما هـو واضح فـإن SDE في مثالنـا كان ١٢,٠٥ ريال.

أمـا الخطوة التـالية في عمليـة التقييم فإنها تتـطلب حساب فـترة الدقـة (P) حول Ê كما هو موضح بالشكل رقم (١٢) السابق، وعلى وجه التحديد بالخطوة ٣ (جـ)، حيث تعبر P عن مدى القيم حـول نتيجة العينـة (Ê)، والذي يكـون من المتوقع وجود خطأ المجتمع الحقيقي (معبراً عنه بالريالات) بداخله، وتحسب قيمة P بضرب معـامل الثقـة لمستـوى خـطر β المرغـوب في عـامـل الخـطأ المعيـاري ($SDE/\sqrt{n}$)، وبفحص معـادلة P عن قـرب نجد أنها تشتق من معـادلـة حسـاب حجم العينة (n)، حيث أنها تعادل قيمـة المقام (M - É) في معـادلة تحـديد حجم العينـة في مرحلة تقييم دليـل الاثبات (قـارن خطوة ٢ بخـطوة ٣ ـ جـ في الشكل ١٢).

فكـل من P و (M - É) تقيس الدقـة، ومع هـذا فان هنـاك بعض الفروق

العامة، حيث أن P تعبر عن الدقة المحققة (Achieved Precision)، في حين تعبر (M - É) عن الدقة المرغوبة (Desired Precision)، وهذه العوامل تقابل حد الدقة الأعلى المحسوب (CUPL) وحد الدقة الأعلى المرغوب (DUPL) بالنسبة لمعاينة الصفات، وتمثل الدقة المحققة P الأساس للاستنتاجات الاحصائية من العينات، فضلاً عن أن β تمثل معامل الخطر الملائم الوحيد لتقدير P، في حين أن كل من α & β تستخدم لتقدير حجم العينة، ونظراًلأن المراجع - بعد الانتهاء من المعاينة - يرغب في معرفة ما إذا كان المجتمع مقبولاً أم لا، فإن خطر β يعد الخطر الملائم والوحيد الواجب أخذه في الاعتبار عند قبول المجتمع.

وبمجرد تقدير P فان المراجع سيستخدمه في تقدير فترةالدقة حول Ê والتي تتكون من (Ê±P)، وكما هو موضح بالشكل رقم (١٢) السابق، بالخطوة ٣ (د)، حيث يبلغ حد الدقة الأعلى - لمثالنا الحالي - + ١٦,٢٨٩ ريال، وحد الدقة الأدنى + ٦,٨١١ ريال، وهذا معناه - فيما يتعلق بقبول المراجع للقيمة الدفترية للمجتمع - أن هناك ٥٪ خطر معاينة ان المجتمع مغالى فيه بحد أقصى ١٦,٢٨٩ ريال أو مغالى فيه بحد أدنى ٦,٨١١ ريال.

الاستنتاج(Developing the Conclusion).. بعد الانتهاء من هذه الخطوات السابقة فان المراجع يكون الآن في موقف يمكنه من اختبار الفرض الأصلي الذي ينص على «أن القيمة الدفترية لحسابات المدينين لم تحرف بشكل جوهري» ولتحقيق هذا الاختبار فان المراجع يجب أن يطبق قاعدة قرار (Deci-sion Rule) تفترض اهتمام متساو للمغالاة والتدنية، كما تتطلب من المراجع الرجوع إلى تقدير الأصلي للأهمية النسبية (M)، كمعيار لتحديد ما إذا كان يوجد خطأ جوهري أم لا، ويمكن صياغة قاعدة القرار كالآتي:

أقبل الفرض H_O (عدم تحريف القيمة الدفترية جوهرياً) إذا وقعت فترة الدقة (UPL الى LPL) للخطأ الاجمالي للمجتمع كله داخل المدى المحدد في ضوء التقدير الأصلي للأهمية النسبية (M)، وإلا أرفض هذا الفرض وأقبل الفرض البديل H_a (القيمة الدفترية محرفة).

وبالطبع يمكن تطبيق قاعدة القرار هذه فقط إذا ما كان المراجع متأكداً بدرجة معقولة من أن أخطاء غير المعاينة وأدلة الاثبات (التي تم الحصول عليها بشكل حكمي وشخصي والمتعلقة بأرصدة حسابات المدينين في نهاية السنة) تشير

إلى صدق وعدالة عرض هذه الأرصدة، ففي مثالنا السابق نجد أن التقدير الأصلي للأهمية النسبية (M) كان ± ٣٠٠٠٠، وكنتيجة لعملية المعاينة فان P قد قدرت بمدى يتراوح بين + ٦٨١١ ريال و + ١٦٢٨٩ ريال، وهنا نجد أن هذا المدى قد وقع كلية داخل حدود الأهمية النسبية، لكن لو فرض أن قيمة P كانت خارج هذه الحدود للأهمية النسبية (اما في جانب المغالاة أو التدنية) فان H_o سيرفض ويقبل H_a.

وعندما يرفض المراجع H_o ويستنتج وجود تحريف جوهري في رصيد الحساب، فعليه أن يتبع أحد السبل التالية:

١ ـ إذا ما أمكن تمييز وتحديد نوعية الخطأ ـ كأن يكون خاص بمبيعات نهاية الفترة ـ يكون من المفضل توسيع نطاق المراجعة، فعلى سبيل المثال قد يوسع المراجع اختباراته لمبيعات نهاية الفترة لتحديد الأسباب ومدى الخطأ بشكل أكثر دقة.

٢ ـ قد يتم تعديل وتسوية الرصيد الدفتري للحساب لتقع داخل حدود الأهمية النسبية التي حددها المراجع، فعلى سبيل المثال لو فرض أن P كانت ٢٠٠٠٠ ريال، ومن ثم يكون UPL ٣١٥٥٠ ريال، ويكون LPL (٩٤٥٠) ريال بالسالب، وبافتراض أن M تساوي ٣٠٠٠٠ ريال، فان تعديل دائن قدره ١٥٠٠ ريال كحد أدنى [(١١٥٠٠ + ٢٠٠٠٠) ـ ٣٠٠٠٠] سيجعل UPL داخل حدود M، ومن ثم يكون بوسع المراجع قبول المجتمع، لكن لو فرض أن العميل ليس على استعداد لتعديل القيمة الدفترية للمجتمع على أساس العينة، فان المراجع قد يكون مضطراً للبحث عن أدلة اثبات إضافية لاقناع العميل بضرورة التعديل. أما إذا حدث وكانت فترة الدقة (P) أكبر من M فانه يكون من غير الممكن ـ في هذه الحالة ـ تسوية القيمة الدفترية لتكون داخل M، وهذا يمكن أن يحدث ـ في مثالنا الحالي ـ إذا ما كانت P تتجاوز ٤٣٠٠٠٠ ريال.

٣ ـ يمكن زيادة حجم العينة وبالطبع لن يؤثر ذلك على قيمة كل من SDE و E إذا لم يتغير عدد الأخطاء أو قيمتها في العينة الموسعة عنه في العينة الاصلية، ومع هذا فاننا نجد من الخطوة ٣ (حـ) بالشكل رقم (١٢) أن P تصبح أصغر كلما زاد حجم العينة، وهذا ـ بدوره ـ قد يؤدي إلى تضييق الفترة فيما بين الفترة LCL و UCL، إلى الحد الذي يجعلها تدخل في مدى الأهمية

النسبيـة M، وقد تستخـدم الصيغة الموضحة بـالشكـل رقم (١٠) السـابق بـالنسبة لحجم العينـة المعـدل (n)، لكن التقـديـرات الفعليـة للخـطأ (E) والانحـراف المعياري للخـطأ (SDE) بالشكـل رقم (١٢) يجب أن تستخدم مكان نظيرها SD و É وعلى التوالي بمعادلـة حجم العينة السـابق ايضاحهـا. وبالطبع فان العيب الرئيسي في هذه الطريقة انما يرجع إلى ارتفاع تكلفتهـا، كما أنها قد لا تحقق نتائج مرضية.

وبغض النظر عن أسلوب المراجـع في معالجـة هذه المشكلة، يجب أن يحقق المراجع نتائج مرضية (أما قبول الفـرض أو تعديـل رصيد الحسـاب) مثل اصـدار رأي مـراجعة غـير متحفظ، ومن ثم فلو لم تتحقق هذه النتـائـج فـان اصـدار أي متحفظ أو سلبي يكون مطلوباً وضرورياً، نظراً لافتراض وجـود تحريف جـوهري في رصيد الحساب.

التقدير باستخدام الوسط الحسابي للوحدة

Mean - Per - Unit Estimation

ان الهدف من التقدير باستخدام الوسط الحسـابي للوحدة هـو تقديـر اجمالي قيمة مجتمع المراجعة، وهـذا التقديـر يتحدد عـلى أساس فـترة الدقـة للقيم حول التقـدير بنقـطة لاجمالي المجتمـع، وهذا التقـدير بنقـطة يكون نـاتـج عن الـوسط الحسـابي لعينة المـراجعة وعـدد المفردات بـالمجتمـع، وتحسب فـترة الـدقـة بنفس الطريقة المـوضحة عنـد دراسة تقـدير الفـرق، وبمجرد حسـاب فترة الـدقة حـول التقدير بنقطة بدرجة ثقة معينة، فانـه يمكن اتخاذ قـرار بخصوص صـدق وعدالـة عرض المجتمع، عن طريق مقارنة قيمة الحسـابات داخـل مدى الـدقة المحسـوب بأرصدتها الدفترية.

ويمكن الاعتماد بدرجة عالية على طريقة التقدير بـاستخدام الـوسط الحسابي للوحدة لتقدير اجمالي قيمـة المجتمع، طـالما أن قيم المجتمـع ليست ملتويـة بشكل متطرف، كما أن التقدير باستخدام الوسط الحسابي للوحـدة يعد مفيـداً إذا لم يكن لـدى العميل قيم دفـترية مسجلة لكـافة مفـردات المجتمع، فعـلى سبيل المثـال لو فرض أن العميل لا يأخذ بنظام الجرد المـادي السنوي للمخـزون، وانما يستخـدم أسلوب احصائي لتقدير قيمة المخزون، داخل حـدود معينة للدقـة، فان المـراجع يمكنـه ـ بعد سحب عينـة ممثلة من مفردات المخـزون ـ تقديـر قيمة المخـزون، ثم

تحديد مدى الدقة (P) حول هذا التقدير بنقطة، وبالتالي فلو أن القيمة الدفترية المسجلة للعميل تقع داخل P، فان المراجع سيقبل القيمة الدفترية للمخزون على أنها قيمة معروضة بصدق وعدالة، لكن لو فرض - من ناحية اخرى - أن هذه القيمة المسجلة وقعت خارج P، فان المراجع سيرفض مزاعم العميل، وبالطبع فان تقدير الفرق أو النسبة لا يمكن استخدامه في هذه الحالة، لأنها يتطلبان القيمة الدفترية المسجلة لكل مفردة بالمجتمع.

ولعل العيب الأساسي لطريقة الوسط الحسابي للوحدة انما يتمثل في فشلها في تقدير قيمة الخطأ بالريال (والذي غالباً ما يمثل هدف مراجعة مرغوب)، فضلاً عن عدم كفاءة أساليب التقدير غير الطبقية باستخدام الوسط الحسابي للوحدة، خاصة بالنسبة للمجتمعات ذات الانحرافات المعيارية الكبيرة.

ولمزيد من الايضاح لنفرض أننا قدرنا احصائياً قيمة ٥٠٠٠٠ مفردة بمخزون الانتاج تحت التشغيل بمبلغ ٦٠٠٠٠٠٠ ريال، افترض كذلك أن العينة المبدئية من مخزون الانتاج تحت التشغيل أوضحت أن هناك انحرافاً معيارياً قدره ٢٠ ريال، كما حددت قيمة التحريف الجوهري (M) المسموح به للمجتمع بمبلغ ± ٣٠٠٠٠٠ ريال، وأخيراً افترض أنه قد وجد - بناء على معاينة الصفات - أن الرقابة الداخلية على المخزون يمكن الاعتماد عليها بنسبة ٨٠٪، وأن المراجع قد استنتج أن أساليب الفحص التحليلي لها احتمال ٥٠٪ لاكتشاف التحريفات الجوهرية، ومن ثم فانه باستخدام معادلة خطر β السابق ايضاحها من قبل، ومع افتراض أن الخطر الاجمالي للمراجعة هو ١٪، فانه يمكن حساب خطر β بنسبة ٠,١٠ [٠,٠١ /(٠,٢٠ × ٠,٥٠)]، وباستخدام نفس السبب - كما سبق وأوضحنا بالنسبة لأسلوب تقدير الفرق - افترض أن خطر غير المعاينة قد تحدد بنسبة ٠,٠٥، تاركاً خطر معاينة قدره ٠,٠٥ كما نفترض أنه نظراً لارتفاع تكلفة المعاينة الاضافية، فان خطر α قد تحدد بنسبة ٠,٠٥٠ أيضاً، وفي ضوء هذا فان الشكل رقم (١٣) التالي يتضمن ملخص لنتائج أسلوب التقدير باستخدام الوسط الحسابي للوحدة، لاحظ أيضاً أن الفرض المبدئي هو نفس السابق تحديده في ظل أسلوب تقدير الفرق، أما معادلة حجم العينة بالنسبة لأسلوب تقدير الفرق بالقيمة المطلوب تقديرها فقط، فهذه القيمة الفعلية للمجتمع بالنسبة لأسلوب التقدير باستخدام الوسط الحسابي للوحدة، في حين

ستكون قيمة الخطأ الاجمالي بالمجتمع بالنسبة لاسلوب تقدير الفرق، هذا ويلاحظ كذلك أنه من المحتمل أن يكون الانحراف المعياري كبيراً جداً عند استخدام أسلوب الوسط الحسابي للوحدة غير الطبقي في التقدير، مما قد يجعل هذا الأسلوب أقل كفاءة من أسلوب المعاينة الطبقية.

وبعد اختبار العينة ومراجعتها يتم حساب قيمة الوسط الحسابي ($\bar{X}$) للعينة، والتي تمثل تقديراً للوسط الحسابي الحقيقي للمجتمع، ومن ثم فان التقدير بنقطة (V) لإجمالي قيمة المجتمع يتم حسابه ـ اذن ـ بضرب N في $\bar{X}$، والذي يبلغ في مثالنا الحالي ٥٩٠٠٠٠٠ ريال.

ونظراً لأنه لا يمكن عمل الاستنتاج الاحصائي على أساس التقدير بنقطة، فان مدى الدقة (P) يجب أن يحسب على كلا جانبي V كالآتي:

١ ـ حساب الانحراف المعياري الفعلي (SD) للعينة.

٢ ـ حساب الخطأ المعياري للوسط ($SD/\sqrt{n}$).

٣ ـ ضرب الخطأ المعياري في معامل الثقة المرغوب (Z_α) ثم ضرب الناتج في حجم المجتمع، هذا ويلاحظ أنه يتم ـ على عكس أسلوب تقدير الفرق ـ استخدام Z_α (وليس Z_β) كمعامل ثقة مناسب، وذلك نظراً لأن الهدف عند إجراء التقدير باستخدام الوسط الحسابي للوحدة انما يكون تقدير قيمة المجتمع وليس اكتشاف الأخطاء في قيمته الدفترية بالقوائم المالية، وهذا يتم على أساس افتراض أن القيمة المسجلة صحيحة، وهو ما يترك هناك احتمالاً لرفض هذا الفرض، ومن ثم حدوث خطر α.

وبالنسبة لمثالنا الحالي نجد أن P تساوي ٢٩٤٠٠٠ ريال، ومن ثم تبلغ حدود الدقة العليا والدنيا (LPL و UPL) ، ٦١٩٤٠٠٠ ريال و ٥٦٠٦٠٠٠ ريال على التوالي.

بعد هذا فان المراجع يجب أن يستخدم قاعدة قرار، مؤداها: قارن القيمة الدفترية المسجلة BV مع حدود الدقة (LPL و UPL)، ومن ثم فلو أن BV وقعت داخل هذه الحدود، فانها ستقبل باعتبارها القيمة الحقيقية للمجتمع، أما إذا وقعت BV خارج هذه الحدود، فسيرفضها المراجع.

ولو فرض أن المراجع قبل BV باعتبارها القيمة الصحيحة والعادلة، فانه

سيفرض نفسه في هـذه الحالـة لخطر β (خـطر قبول فـرض خاطىء)، وفي مثـالنا الحـالي نجد أن المـراجـع قـد قبـل القيـمـة ٥٩٠٠٠٠٠ ريـال كقيمـة حقيقيـة للمجتمـع، والقيمـة ١١٨ ريـال كـوسط حقيقي للمجتمـع، والآن افـترض أن الـوسط الحقيقي لمجتمع المخـزون ليس ١١٨ ريال وإنمـا ١١٤ ريـال (وهي قيمـة تختلف بشكل جوهري عن الوسط المفـترض وقدره ١٢٠ ريـال، طبقاً لـلافتراض الأصلي)، على أيـة حال فـان المراجـع يكون بـاستطاعتـه حساب خـطر β المرتبط بقرار قبول ١١٨ ريـال كقيمة للوسط الحقيقي للمجتمـع، وذلك وفقـاً للمعادلـة التالية:

$$Z_\beta = \frac{\bar{X} - \mu}{SE}$$

حيث أن

$Z\beta$ = معامل الثقة لخطر β.

$\bar{X}$ = وسط العينة الذي قبل كوسط حقيقي.

μ = الوسط الحقيقي المفترض للمجتمع.

SE = الخطأ المعياري $(SD/\sqrt{n})$.

الخطوات	المعادلات الاحصائية	الايضاح
١ ـ تحديد الفرض القابل للاختبار		H_0: القيمة المسجلة للمخزون (٦٠٠٠٠٠٠ ريـال) عرضت بشكل صحيح جوهرياً.
٢ ـ جمع أدلة الاثبات من خلال: أ ـ تحديد Z_α, Z_β. $SD, M, \& N$ ب ـ سحب عينة عشوائية جـ ـ مراجعة العينة	$n = \left[\frac{N(Z_\alpha + Z_\beta)SD}{M}\right]^2$	$\left[\frac{٢٠(١,٦٤ + ١,٩٦)٥٠٠٠٠}{٣٠٠٠٠٠}\right]^٢$ = ١٤٤: مفردة تسحب عشوائياً عد البضاعة والمطابقة على قوائم العميل للتحقق من الكمية، المراجعة المستندية لفواتير البائع لتدقيق الأسعار، وتقارير العمل وملخصات التكاليف الإضافية لتدقيق تسعير الوحدة.

٣ ـ تقييم الأدلة من خلال: أ ـ تحديد متوسط القيمة المراجعة بالعينة ($\bar{X}$)، وحساب التقدير بنقطة لاجمالي قيمة المجتمع (V).	$\bar{x} = \frac{\sum_{j-1}^{n} X_j}{n}$ حيث أن X_i= قيمة كل مفردة بالعينة، n= عدد وحدات المعاينة. $V = V.\,\bar{x}$	إعادة حساب المجاميع (عدد الوحدات × سعر الوحدة = القيمة. افترض $\bar{X}$ تساوي ١١٨ V= 50000·118= SR 5900000
ب ـ حساب الانحراف المعياري الفعلي للعينة (SD).	$SD = \sqrt{\frac{\Sigma(x)^2 - n\,(\bar{x})^2}{n-1}}$	افترض SD تساوي ٣٦
جـ ـ حساب الفترة الدقة.	$P = N\,(Z\alpha\ ،\ \frac{SD}{\sqrt{n}})$	٥٠٠٠٠ (١٠٩٦ · $\frac{٣٦}{١٢}$.) = ٢٩٤٠٠٠
د ـ حساب حدود الدقة:		
حد الدقة الأعلى (UPL):	UPL= V+P	٢٩٤٠٠٠ + ٥٩٠٠٠٠٠ = ١٩٤٠٠٠
حد الدقة الأدنى (LPL):	LPL= V−P	٢٩٤٠٠٠ − ٥٩٠٠٠٠٠ = ٥٦٠٦٠٠٠

* كما في الشكل رقم (١٢) فان عامل تصحيح المجتمع النهائي سيضرب في عوامل أخرى بالمعادلة إذا كان حجم العينة (n) منسوباً الى حجم المجتمع (N) أكبر من ١٠٪.

شكل رقم (١٣): ملخص لأسلوب التقدير باستخدام الوسط الحسابي للوحدة

وبالتعويض في هذه المعادلة بالبيانات المفترضة فاننا نجد أن معامل الثقة لخطر (β) إنما يكون ١,٣٣ ,٠٠١ كالآتي:

$$Z_\beta = \frac{SR\ 118 - SR\ 114}{SR\ 3} = \frac{SR\ 4}{SR\ 3} = 1.33$$

ومن ملحق (١١ ـ ب) نجد أن Z_β وقدرها ١,٣٣ ينتج عنها خطر β قدره

٢,٩٪، ومن ثم فان المراجع سيحتمل خطر معاينة ٢,٩٪ بأن الوسط الحسابي للمجتمع هو في الحقيقة ١١٤ ريال وليس الرقم المقبول وقدره ١١٨ ريال.

لكنه لو فرض أن رفض المراجع القيمة الدفترية فانه سيحتمل خطر α، وفي مثالنا الحالي افترض ـ على سبيل المثال ـ أن المراجع حسب الوسط الحسابي للعينة بمقدار ١١٣ ريال، والتي تقل عن الحد الأدنى للمدى المحسوب حول متوسط القيمة الدفترية (١٢٠ ريال) للمجتمع، ومن ثم لو فرض أن هذه القيمة (وهي ١٢٠ ريال) كانت في الحقيقة عبارة عن الوسط الحقيقي للمجتمع فان المراجع سوف يحتمل خطر النوع الأول (α)، والتي يتم حساب احتمال حدوثه كالآتي:

$$Z\alpha = \frac{\mu - \bar{X}}{SE}$$

حيث أن:

Z_α = معامل الثقة لخطر α.
μ = الوسط الحقيقي للمجتمع.
$\bar{X}$ = وسط العينة الذي قبل كوسط حقيقي.
SE = الخطأ العياري للوسط ($SD/\sqrt{n}$).

وبالتعويض بالبيانات المفترضة في هذه المعادلة سنجد أن قيمة Z_α هي ٢,٣٣٠٠ كالآتي:

$$Z_\alpha = \frac{SR\ 120 - SR\ 113}{SR\ 3} = \frac{SR\ 7}{SR\ 3} = 2.33$$

وهذه القيمة الـ Z_α تحول إلى خطر معاينة α قدره ١,٩٨٪ (انظر ملحق (١١ ـ أ)، وبالتالي يكون هناك ١,٩٨٪ احتمال أن المراجع قرر أن القيمة الدفترية حرفت بشكل جوهري، بينما كانت القيمة الحقيقية للمجتمع تعادل القيمة الدفترية (٦٠٠٠٠٠ ريال).

التقدير على أساس وحدة النقد Monetary Unit Estimation

ظهر أسلوب المعاينة على أساس وحدة النقد في السنوات الأخيرة، كأسلوب يجمع بين صفات كل من تقدير الصفات وتقدير المتغيرات، ويتميز هذا الأسلوب بكونه يسمح للمراجع باجراء استنتاجات تتعلق بقيمة الخطأ في المجتمع باستخدام جدول تقييم معاينة الصفات، كما أنه يتصف أيضاً بكونه يمثل نوعاً من المعاينة للتراكمات النقدية (Cumulative Monetary Sampling)، والمعاينة بالاحتمالات منسوبة إلى حجم (Sampling with Probability Proportional to Size).

ولعل الفكرة الأساسية لطريقة المعاينة على أساس وحدة النقد تتمثل في أنها تعرف المجتمع كما لو كان عدد معين من الوحدات النقدية (ريال) بدلاً من عدد معين من العمليات، ومن ثم فان وحدة المعاينة تكون الريال وليس الحساب أو العملية أو المستند، ففي مثالنا السابق نجد أنه طبقاً لأسلوب تقدير الفرق فان مجتمع حسابات المدينين قد حدد على أنه ٥٠٠٠ حساب، بينما هذا المجتمع يحدد على أنه ٦٠٠٠٠٠٠ وحدة نقدية (ريال) طبقاً لأسلوب التقدير على أساس وحدة النقد، ومن ثم فلو فرض أن المراجع سحب عينة من هذا المجتمع، وأجرى مصادقات على أرصدة الحسابات التي تتضمنها العينة، ثم حسب الخطأ في هذه الأرصدة، فإنه يستطيع في ضوء هذا أن يستنتج احصائياً قيمة الخطأ في المجتمع مثل الطريقة المتبعة لتحديد نسبة الانحراف في معاينة الصفات لنظام الرقابة الداخلية بالفصل العاشر.

وبصفة عامة فان هذا الأسلوب يتميز عن الأساليب الأخرى بالآتي:

يسمح بالتقدير المباشر لأقصى قيمة للخطأ في مجتمع المراجعة، وهذا لايختلف عن النتيجة النهائية لمعاينة الصفات، حيث يقدر المراجع أقصى نسبة انحراف عن صفات الرقابة الداخلية المقررة، ومن ثم فان المعاينة على أساس وحدة النقد تعد أكثر مناسبة لتحقيق هدف المراجعة النهائي من معاينة الصفات المحضة.

يتضمن هذا الأسلوب نوعاً من تقسيم المجتمع تلقائياً إلى طبقات مما يجعل عملية المعاينة أكثر كفاءة. فمثلاً لو فرض أن ٥٠٠ من الريالات بمجتمع المراجعة

وقدره ٦٠٠٠٠٠٠ ريال. قد اختيرت بشكل منتظم للفحص، في هذه الحالة سنجد أن كل ريال ثاني عشر ألف (٦٠٠٠٠٠٠ / ٥٠٠) سيتم اختياره، وهذا معناه أننا لو استخدمنا الاختبار المنتظم فان كل حساب قيمته ١٢،٠٠٠ ريال أو أكثر سيتم اختياره، كما أن كل قيمة قدرها ١٢,٠٠٠ ريال سيكون لها احتمال ظهور في العينة ضعف الحساب الذي قيمته ٦٠٠٠ ريال، وثلاث أضعاف الحساب الذي قيمته ٤٠٠٠ ريال.

لا يعاني هذا الأسلوب من مشاكل أسلوب تقدير الفرق أو النسبة، لأنه لا يتطلب تحديد فروق محددة بين القيم المراجعة والقيم الدفترية كي يكون مفيداً.

يوفر هذا الأسلوب نموذجاً كمياً متكاملاً يربط بين طرق معاينة الصفات (التي تستخدم للحكم على درجة الاعتماد على الرقابة الداخلية) وطرق معاينة المتغيرات (المستخدمة في الحكم على صدق وعدالة عرض أرصدة الحسابات)، ومن ثم فانه يمكن باستخدام نفس الاختبار للحكم على كل من نظام الرقابة الداخلية وصدق وعدالة عرض الأرصدة الناتجة عن هذا النظام، الأمر الذي يمكن من تحقيق أقصى قدر من الكفاءة في عملية المراجعة.

وعلى الرغم من كل ما تقدم فان لهذا الأسلوب بعض العيوب، خاصة إذا ما طبق على أنواع معينة من مجتمعات المراجعة، وعلى وجه التحديد فان حجم العينة المطلوب ـ لتحقيق معظم معايير الأهمية النسبية الخاصة بأقصى خطأ يمكن السماح به ـ سيكون كبير في ظل المعاينة على أساس وحدة النقد عنه في ظل أساليب معاينة المتغيرات الأخرى، ذلك إذا كان عدد الأخطاء الموجودة بالمجتمع ضخم، أكثر من هذا فانه غالباً ما يكون هناك صعوبة في سحب عينة عشوائية بالريالات من المجتمع بدون استخدام الكمبيوتر.

وبالطبع فان مناقشة المعاينة على أساس وحدة النقد لا تكتمل بدون مناقشة مختصرة لطرق الاختيار، والتي تشمل الاختيار العشوائي على أساس جداول الأرقام العشوائية، والاختيار المنتظم على أساس نمط متكرر (Recurring Pattern)، وهذان الأسلوبان من الاختيار يلائمان المعاينة بالاحتمالات منسوبة إلى الحجم (Probability Proportional to Size (PPS) Sampling)، ورغبة في الاختصار فاننا نتناول فقط أسلوب الاختيار المنتظم، والذي يتضمن الخطوات الخمس التالية:

١ ـ احسب القيمة المسجلة (X) للمجتمع:

$$\sum_{j=1}^{N} X_j = X.$$

٢ ـ اجمع تراكمياً قيم الحساب المسجلة، بحيث يكون هناك عدداً من التراكمات مساوي لعدد الحسابات N.

٣ ـ في ضوء حجم عينة معين، احسب فترة K.. طبقاً للمعادلة التالية:

$$\sum_{j=1}^{n} X_j / n = K$$

٤ ـ اختر رقماً عشوائياً من ١ إلى K، وليكن الحرف g.

٥ ـ اختر الحساب الذي يتضمن الريال g، والحساب الثاني الذي يتضمن الريال (g ± K)، والحساب الثالث الذي يتضمن الريال (g ± K ± K) أو الريال (2 K ± g) وهكذا، وحتى يبقى أقل من K ريالات للمجتمع المتراكم.

والآن دعونا ندرس المثال الموضح بالشكل رقم (١٤) التالي، حيث تبلغ قيمة المجتمع الدفترية أو عدد وحداته النقدية (X) ٦٠٠٠٠٠٠ ريال ممثلة في ٥٠٠٠ حساب (N)، وحجم العينة (n) ١٣٨ حساب (سيناقش فيها بعد)، وبالتالي فان الفترة (K) يكون ٤٣٤٧٠ ريال (٦ مليون ريال ÷ ١٣٨ حساب)، بعد ذلك يتم اختيار رقم عشوائي (g) من الفترة من ١ إلى ٤٣٤٧٠، افترض أن هذا الرقم كان ٢٢٤١٦، من ثم فان الحساب الذي يتضمن الريال ٢٢,٤١٦ سيختار باعتباره الحساب الأول، كما أن الحساب الثاني الذي سيتم اختياره سيتضمن الريال ٦٥٨٨٦ (٤٣٤٧٠ + ٢٢٤١٦)، والحساب الثالث سيتم اختياره سيتضمن الريال ١٠٩٣٥٦ (٤٣٤٧٠٢) + ٢٢٤١٦) وهكذا حتى يتم اختيار ١٣٨ حساب، وعندها سنجد أن هناك أقل من ٤٣ ٤٧٠ ريال في المجتمع.

ولعله من السهولة أن نتبين من هذا المثال أن احتمال ظهور أي حساب قيمته K أكثر من الريالات (٤٣٤٧٠ في مثالنا) إنما يكون واحد صحيحاً، وإذا كان الحساب قيمته أكثر من K ريالات، فانه قد يظهر بالعينة أكثر من مرة، وللتغلب على هذه المشكلة فان المراجع غالباً ما يقسم المجتمع إلى حسابات قيمة

منها K يالات أو أكثر، وهذه الطبقات ستراجع ـ اذن ـ ١٠٠٪، على أية حال فان التحليل الاحصائي الموضح في الفقرات التالية انما يطبق ـ فقط ـ على الحسابات ذات القيمة الأقل من K ريالات.

ولاعداد الشكل رقم (١٤) التالي فاننا سنفترض نفس البيانات المستخدمة

الخطوة	المعادلة الاحصائية	الايضاح
١ ـ تحديد الفرض القابل للاختبار.		H_0: القيمة الدفترية للمخزون (٦٠٠٠٠٠٠) عرضت بشكل صحيح جوهرياً.
جمع أدلة الاثبات من خلال: أ ـ تحديد β & M	$n = \frac{RF \times BV}{M}$ حيث أن: RF هي معامل خطر β (أنظر جدول ١٥)، BV و M تعرف كما سبق وأوضحنا من قبل.	$\frac{٦٠٠٠٠٠٠ \times ٣,-}{١٣٠٤٠٠} = ١٣٨$
ب ـ سحب عينة عشوائية		تسحب عينة عشوائية على أساس منتظم وعلى أساس فترة (K) قدرها ٤٣,٤٧٠ من الريالات.
حـ ـ مراجعة العينة		تراجع العينة لتحديد الفروق غير المسواة بين الحسابات المراجعة والقيم الدفترية لهذه الحسابات.
د ـ تحديد قيمة كل خطأ في العينة ونسبة الخطأ إلى القيمة الدفترية.		حساب واحد بمغالاة ١٠٪ حساب واحد بمغالاة ٢٥٪
٣ ـ تقييم أدلة الاثبات من خلال:		
أ ـ استخدام جدول معاينة الصفات.		ينظر جدول (١٦)
ب ـ تحديد نسبة حد الخطأ الأعلى الصافي.		ينظر جدول (١٦)
جـ ـ تحويل نسبة حد الخط إلى حد بوحدة النقد.		
د ـ مقارنة الخطأ بوحدة النقد مع M.		

شكل رقم (١٤): ملخص لأسلوب المعاينة على أساس وحدة النقد

في دراسة أسلوب تقدير الفرق، لكنه افترض أن حدود الأهمية النسبية للخطأ (M) كانت ± ٤٠٠ , ١٣٠ ريال، كما أنه يلاحظ عدم اختلاف الفرض القابل للاختبار على أساس وحدة النقد وأسلوب تقدير الفرق، ومع هذا فان حساب حجم العينة قد اختلف في اسلوب التقدير على أساس وحدة النقد عن أي أسلوب من أساليب التقدير الأخرى، وعلى وجه التحديد فان أسلوب تقدير الفرق وأسلوب التقدير باستخدام الوسط الحسابي للوحدة يتطلب تقدير الانحراف المعياري للخطأ المقدر للمجتمع أو القيمة المطلقة ـ على التوالي ـ لتحديد حجم العينة، أما تحديد حجم العينة على أساس وحدة النقد فانه يتطلب ـ فقط ـ تقدير خطر β وحدود الأهمية النسبية، ويتحدد عوامل خطر β الموضحة في الشكل رقم (١٥) على أساس تقييم المرجع للرقابة الداخلية. ويفترض عامل المخاطرة عدم وجود أخطاء كلية بالمجتمع، بعد هذا يضرب عامل خطر β في القيمة الدفترية للمجتمع (BV)، ثم يقسم الناتج على القيمة القصوى للأهمية النسبية (M) لنحصل بذلك على حجم العينة (n)، وفي مثالنا الحالي نجد أن β ٥٪ وبالتالي فان عامل الخطر (RF) يساوي ـ ٣ كما يتضح من شكل رقم (١٥)، كما أن حجم العينة سيكون ١٣٨ ريال من مجتمع المراجعة وقدره ٦٠٠٠٠٠٠ ريال، وفي ضوء هذا فإن المراجع سيفحص الحسابات التي سيتم اختيارها بشكل منتظم وعلى أساس فترة (K) قدرها ٤٣٤٧٠ من الريالات (٦٠٠٠٠٠٠ ÷ ١٣٨)، ومن ثم فكما أوضحنا من قبل فان كل حساب رصيده ٤٣٤٧٠ ريال على الأقل

الحد الأقصى للخط β الممكن قبوله (٪)	عامل الخطر (RF)
٢٠	١,٦١
١٥	١,٩١
١٠	٢,٣٠
٥	٣,ـ
٢,٥	٣,٦٩
١	٤،٦١

شكل رقم (١٥): عوامل الخطر المقابلة للحد الأقصى لخطر β الممكن قبوله

سيكون احتمال اختياره بالعينة ١٠٠٪، وبعد المراجعة ستحدد الأخطاء باعتبارها فروق غير مسواة Unreconciled Differences بين القيم المراجعة والأرصدة الدفترية لهذه الحسابات، على أية حال دعونا نفترض أن مراجعة العينة كشفت حساباً واحداً مغالى في قيمته بنسبة ١٠٪، وحساب آخر مغالى في قيمته بنسبة ٢٥٪، وبالتالي فان الشكل رقم (١٦) يبين كيفية تفسير هذه النتائج وفقاً لأكثر الطرق تحفظاً، حيث يوضح العمود رقم (١) ريالات المعاينة مع الأخذ في الاعتبار أن هذه تمثل حسابات فردية مع افتراض أنه لا يوجد تكرار في المفردات المختارة، أما العمود الثاني فيبين الأخطاء التي اكتشفت، هذا ويلاحظ أنه لم تكتشف أية أخطاء في ١٣٦ مفردة من العينة، ومن ثم فانه يمكن استخدام جداول التوزيع ذو الحدين (Binomial Distribution) (أو تقريب توزيع ذو الحدين باستخدام تقريب بواسون (Poisson) بدرجة ثقة ٩٥٪ في استنتاج أن يوجد - على أسوأ الظروف - ٢,١٦٪ احتمال لتحريف هذه المفردات بنسبة ١٠٠٪ [نسبة التحريف (Tainting Percentage) الموضحة عمود (٣) بشكل رقم (١٦)]، هذا الاحتمال ليس إلا ناتج العامل التفاضلي لحد الخطأ الأعلى على أساس توزيع بواسون (Poission Upper Error Limit Incremental Factor)

(١) ريالات المعاينة	(٢) الأخطاء المكتشفة	(٣) نسبة التحريف	(٤) التخصيص الأسوأ لتكرار حد الخطأ الأعلى الاجمالي (٪)	(٥) صافي حد الخطأ الأعلى (٪) [(٣) × (٤)]
١٣٦	صفر	١٠٠	٢,١٦	٢,١٦
١	١	٢٥	١,٢٦	٠,٣٢
١	١	١٠	١,١٦	٠,١٢
١٣٨	٢			٢,٦٠

شكل رقم (١٦): استنتاج حد الخطأ الأعلى الصافي للمعاينة على أساس وحدة النقد

مضروب في ١/حجم العينة، كما يتضح في شكل رقم (١٧). نفس الاجراءات تنسحب على الخطأ الأول والثاني المكتشف بالعينة، حيث نجد في كل حالة أن

(١) الأخطاء المكتشفة بالعينة كنسب مرتبة تنازلياً	(٢) العامل التفاضلي لحد الخطأ الأعلى*	(٣) ١/حجم العينة	التخصيص الأسوأ[١] لتكرار الخطأ الأعلى الاجمالي (٢)×(٣)**
صفر	٣,٠٠	٠,٠٠٧٢ = ١٣٨/١	٪٢,١٦
١	١,٧٥	٠,٠٠٧٢ = ١٣٨/١	٪١,٢٦
٢	١,٥٥	٠,٠٠٧٢ = ١٣٨/١	٪١,١٦
٣	١,٤٥	٠,٠٠٧٢ = ١٣٨/١	٪١,٠٤
٤	١,٤٠	٠,٠٠٧٢ = ١٣٨/١	٪١,٠١

* على أساس التوزيع الاجمالي لبواسون بدرجة ثقة ٩٥٪.

** هذا الجدول يوفر نفس النتائج تقريباً المستخدمة في تقييم عينات الصفات (أنظر ملاحق ١٠ ـ د، ١٠ ـ هـ، ١٠ ـ و).

شكل (١٧): التخصيص الأسوأ لتكرار حد الخطأ الأعلى الاجمالي

صافي الحد الأعلى للخطأ (Net Upper Error Limit)عمود (٥) بشكل (١٦) ـ ليس إلا ناتج نسبة التحريف ـ عمود (٣) ـ مضروبة في التخصيص الأسوأ لتكرار حد الخطأ الأعلى الاجمالي (عمود (٤) بشكل رقم ١٧).

ويبلغ صافي الحد الأعلى للخطأ ٢,٦٪ كما هو موضح بشكل رقم (١٦)، ومن ثم يستنتج المراجع بدرجة ثقة ٩٥٪ وجود مغالاة في حسابات المدينين بما لا يزيد عن ١٥٦٠٠٠ ريال (٢,٦ ٪ × ٦٠٠٠٠٠٠ ريال)، وبالطبع فلو فرض أن العينة اشتملت على حسابات مكررة، الأمر الذي يتطلب ضرورة تقسيم مجتمع المراجعة إلى طبقات واختيار مفردات تزيد عن فترة K لمراجعتها بالكامل، فان قيمة الخطأ المكتشف من فحص الطبقات التي تم مراجعتها بالكامل ستضاف إلى الخطأ المستنتج الناتج عن عملية المعاينة عند هذه النقطة، بعد كل هذا فان المراجع يجب أن يقارن هذه القيمة للخطأ مع تقدير الأهمية النسبية المبدئي (M)، وهنا نجد أنه نظراً لأن (M)، وهنا نجد أنه نظراً لأن M تبلغ ١٣٠٤٠٠ ريال فان المراجع قد يستنتج أن رصيد حسابات المدينين قد حرف بشكل جوهري.

ملحق ١١ ـ أ: المساحات في طرفي منحنى التوزيع الطبيعي لقيم مختارة Z_α من الوسط الحسابي

This table shows the black areas:

Z_α	.00	.01	.02	.03	.04	.05	.06	.07	.08	.09
0.0	1.0000	.9920	.9840	.9761	.9681	.9601	.9522	.9442	.9362	.9283
0.1	.9203	.9124	.9045	.8966	.8887	.8808	.8729	.8650	.8572	.8493
0.2	.8415	.8337	.8259	.8181	.8103	.8026	.7949	.7872	.7795	.7718
0.3	.7642	.7566	.7490	.7414	.7339	.7263	.7188	.7114	.7039	.6965
0.4	.6892	.6818	.6745	.6672	.6599	.6527	.6455	.6384	.0312	.6241
0.5	.6171	.6101	.6031	.5961	.5892	.5823	.5755	.5687	.5619	.5552
0.6	.5485	.5419	.5353	.5287	.5222	.5157	.5093	.5029	.4965	.4902
0.7	.4839	.4777	.4715	.4654	.4593	.4533	.4473	.4413	.4354	.4295
0.8	.4237	.4179	.4122	.4065	.4009	.3953	.3898	.3843	.3789	.3735
0.9	.3681	.3628	.3576	.3524	.3472	.3421	.3371	.3320	.3271	.3222
1.0	.3173	.3125	.3077	.3030	.2983	.2937	.2801	.2846	.2801	.2757
1.1	.2713	.2670	.2627	.2585	.2543	.2501	.2460	.2420	.2380	.2340
1.2	.2301	.2263	.2225	.2187	.2150	.2113	.2077	.2041	.2005	.1971
1.3	.1936	.1902	.1868	.1835	.1802	.1770	.1738	.1707	.1676	.1645
1.4	.1615	.1585	.1556	.1527	.1499	.1471	.1443	.1416	.1389	.1362
1.5	.1336	.1310	.1285	.1260	.1236	.1211	.1188	.1164	.1141	.1118
1.6	.1096	.1074	.1052	.1031	.1010	.0989	.0969	.0949	.0930	.0910
1.7	.0891	.0873	.0854	.0836	.0819	.0801	.0784	.0767	.0751	.0735
1.8	.0719	.0703	.0688	.0672	.0658	.0643	.0629	.0615	.0601	.0588
1.9	.0574	.0561	.0549	.0536	.0524	.0512	.0500	.0488	.0477	.0466
2.0	.0455	.0444	.0434	.0424	.0414	.0404	.0394	.0385	.0375	.0366
2.1	.0357	.0349	.0340	.0332	.0324	.0316	.0308	.0300	.0293	.0285
2.2	.0278	.0271	.0264	.0257	.0251	.0238	.0288	.0232	.0226	.0220
2.3	.0214	.0209	.0203	.0198	.0193	.0188	.0183	.0178	.0173	.0168
2.4	.0164	.0160	.0155	.0151	.0147	.0143	.0139	.0135	.0131	.0128
2.5	.0124	.0121	.0117	.0114	.0111	.0108	.0105	.0102	.00988	.00960
2.6	.00932	.00905	.00879	.00854	.00829	.00805	.00781	.00759	.00736	.00715
2.7	.00693	.00673	.00653	.00633	.00614	.00596	.00578	.00561	.00544	.00527
2.8	.00511	.00495	.00480	.00465	.00451	.00437	.00424	.00410	.00398	.00385
2.9	.00373	.00361	.00350	.00339	.00328	.00318	.00308	.00298	.00288	.00279
Z_α	.0	.1	.2	.3	.4	.5	.6	.7	.8	.9
3	.00270	.00194	.00137	$.0^{3}967$	$.0^{3}674$	$.0^{3}465$	$.0^{3}318$	$.0^{3}216$	$.0^{3}145$	$.0^{4}962$
4	$.0^{4}413$	$.0^{4}413$	$.0^{4}267$	$.0^{4}171$	$.0^{4}108$	$.0^{5}680$	$.0^{5}422$	$.0^{5}260$	$.0^{5}159$	$.0^{6}958$
5	$.0^{6}573$	$.0^{4}340$	$.0^{6}199$	$.0^{6}116$	$.0^{7}666$	$.0^{7}380$	$.0^{7}214$	$.0^{7}120$	$.0^{8}663$	$.0^{8}364$
6	$.0^{8}197$	$.0^{8}106$	$.0^{9}565$	$.0^{9}296$	$.0^{9}155$	$.0^{10}803$	$.0^{10}411$	$.0^{10}208$	$.0^{10}105$	$.0^{11}520$

Source: From *Tables of Areas in Two Tails and in One Tail of the Normal Curve*, by Frederick E. Croxton.

377

ملحوظة: يعبر العمود الأول جهة اليسار عن الرقم الصحيح والرقم العشري الأول من معامل الثقة لخطر α، أما الرقم العشري الثاني لهذا المعامل فيوجد في أعلى الجدول.

ملحق ١١ ـ ب التوزيع الطبيعي القياسي التراكمي

Area of Shaded Region

0 z z

z	.00	.01	.02	.03	.04	.05	.06	.07	.08	.09
.0	.5000	.5040	.5080	.5120	.5160	.5199	.5239	.5279	.5319	.5359
1	.5398	.5438	.5478	.5517	.5557	.5596	.5636	.5675	.5714	.5753
.2	.5793	.5832	.5871	.5910	.5948	.5987	.6026	.6064	.6103	.6141
.3	.6179	.6217	.6255	.6293	.6331	.6368	.6406	.6443	.6480	.6517
.4	.6554	.6591	.6628	.6664	.6700	.6736	.6772	.6808	.6844	.6879
.5	.6915	.6950	.6985	.7019	.7054	.7088	.7123	.7157	.7190	.7224
.6	.7257	.7291	.7324	.7357	.7389	.7422	.7454	.7486	.7517	.7549
7	.7580	.7611	.7642	.7673	.7704	.7734	.7764	.7794	.7823	.7852
.8	.7881	.7910	.7939	.7967	.7995	.8023	.8051	.8078	.8106	.8133
.9	8159	.8186	.8212	.8238	.8264	.8289	.8315	.8340	.8365	.8389
1.0	.8413	.8438	.8461	.8485	.8508	.8531	.8554	.8577	.8599	.8621
1.1	.8643	.8665	.8686	.8708	.8729	.8749	.8770	.8790	.8810	.8830
1.2	8849	.8869	.8888	.8907	.8925	.8944	.8962	.8930	.8997	.9015
1.3	.9032	.9049	.9066	.9082	.9099	.9115	.9131	.9147	.9162	.9177
1.4	9192	.9207	.9222	.9236	.9251	.9265	.9279	.9292	.9306	.9319
1.5	9332	.9345	.9357	.9370	.9382	.9394	.9406	.9418	.9429	.9441
1.6	.9452	.9463	.9474	.9484	.9495	.9505	.9515	.9525	.9535	.9545
1.7	.9554	.9564	.9573	.9582	.9591	.9599	.9608	.9616	.9625	.9633
1.8	.9641	.9649	.9656	.9664	.9671	.9678	.9686	.9693	.9699	.9706
1.9	.9713	.9719	.9726	.9732	.9738	.9744	.9750	.9756	.9761	.9767
2.0	.9772	.9778	.9783	.9788	.9793	.9798	.9803	.9808	.9812	.9817
2.1	.9821	.9286	.9830	.9834	.9838	.9842	.9846	.9850	.9854	.9857
2.2	.9861	.9864	.9868	.9871	.9875	.9878	.9881	.9884	.9887	.9890
2.3	.9893	.9896	.9898	.9901	.9904	.9906	.9909	.9911	.9913	.9916
2.4	.9918	.9920	.9922	.9925	.9927	.9929	.9931	.9932	.9934	.9936
2.5	.9938	.9940	.9941	.9943	.9945	.9946	.9948	.9949	.9951	.9952
2.6	.9953	.9955	.9956	.9957	.9959	.9960	.9961	.9962	.9963	.9964
2.7	.9965	.9966	.9967	.9968	.9969	.9970	.9971	.9972	.9973	.9974
2.8	.9974	.9975	.9976	.9977	.9977	.9978	.9979	.9979	.9980	.9981
2.9	.9981	.9982	.9982	.9983	.9984	.9984	.9985	.9985	.9986	.9986
3.0	.9987	.9987	.9987	.9988	.9988	.9989	.9989	.9989	.9990	.9990
3.1	.9990	.9991	.9991	.9991	.9992	.9992	.9992	.9992	.9993	.9993
3.2	.9993	.9993	.9994	.9994	.9994	.9994	.9994	.9995	.9995	.9995
3.3	.9995	.9995	.9995	.9996	.9996	.9996	.9996	.9996	.9996	.9997
3.4	.9997	.9997	.9997	.9997	.9997	.9997	.9997	.9997	.9997	.9998

Note: β risk = (1 − table value for Z_β coefficient).
All entries from 3.49 to 3.61 equal .9998. All entries from 3.62 to 3.89 equal 9999. All entries from 3.90 and up equal 1.0000.

Source: From *Introduction to the Theory of Statistics* by Alexander M. Mood et al. Copyright © 1950, McGraw-Hill Book Company. Used with the permission of McGraw-Hill Book Company.

ملحوظة: يعبر العمود الأول جهة اليسار عن الرقم الصحيح والرقم العشري الأول من معامل الثقة لخطر β، أما الرقم العشري الثاني لهذا المعامل فيوجد في أعلى الجدول، كما أن خطر β ليس إلا (١ ـ قيمة الجدول لمعامل الثقة لخطر β).

أسئلة وحالات ومشاكل

أولاً: الأسئلة

١ ـ ما الفرق بين أساليب كل من معاينة الصفات ومعاينة المتغيرات؟.

٢ ـ هل تعتبر معاينة الصفات متطلب سابقاً وضرورياً لمعاينة المتغيرات؟ اشرح.

٣ ـ هل تطبق وتعرّف مصطلحات «الدقة» و«الثقة» في معاينةالمتغيرات بنفس الطريقة كما في معاينة الصفات؟ اشرح.

٤ ـ ما العلاقة بين معاينة المتغيرات والاختبارات الأساسية؟.

٥ ـ ما المقصود بمصطلح «التوزيع الطبيعي»؟ وكيف يرتبط هذا المصطلح بتطبيق إجراءات معاينة المتغيرات؟.

٦ ـ ما المقصود بمصطلح «الانحراف المعياري»؟ وكيف يرتبط هذا المصطلح بتطبيق أساليب معاينة المتغيرات؟.

٧ ـ ما المقصود «بالتوزيع الملتوي للمجتمع»؟ اذكر مثالاً لمجتمع مراجعة ملتوى.

٨ ـ هل يمكن تحديد الانحراف المعياري الحقيقي للمجتمع بدون معرفة الوسط الحسابي الحقيقي له؟ اشرح. وكيف يتصرف المراجع في مثل هذا الموقف؟.

٩ ـ ما الاجراءات التي قد يتبعها المراجع للوصول إلى تقدير احصائي فعال عن قيمة المخزون باستخدام أساليب معاينة المتغيرات؟.

١٠ ـ ما العلاقة بين الانحراف المعياري للمجتمع وحجم العينة المطلوب لاستيفاء الأهداف المحددة للدقة والثقة؟.

١١ ـ افترض أن مراجع ما حدد مدى معين للدقة المرغوبة، والذي من المتوقع أن تقع داخله القيمة الحقيقية للمجتمع، بمستوى ثقة معين مرغوب. كيف

يمكن أن يتغير حجم العينة إذا ما غير المراجع رأيه ورغب في تحقيق مستوى أعلى من الثقة؟.

١٢ - ما العلاقة بين مدى الدقة المرغوب في تقدير قيمة المجتمع وبين مفهوم الأهمية النسبية في مجال المراجعة؟.

١٣ - يستخدم المراجع أساليب معاينة المتغيرات لتقدير قيمة أصل ما كالمخزون. كيف يعبر المراجع إحصائياً عن الخطر الذي يأخذه في الاعتبار عند التعبير عن رأيه حول عرض هذا العنصر بالقوائم المالية؟.

١٤ - ما الأخطار التي يواجهها المراجع عند اعتماده على قيمة مقدرة لمجتمع مراجعة تحددت بتطبيق أساليب معاينة المتغيرات؟.

١٥ - لماذا لا يستخدم المراجع عادة عينات كبيرة جداً للحد من خطر عدم صواب الرأي الذي يبديه بالقوائم المالية؟.

١٦ - ما المقصود بمعاينة التقدير؟.

١٧ - ما المقصود بمعاينة تقدير الفرق؟ وضح كيفية استخدام هذا النوع من المعاينة.

١٨ - ما الاختيارات الموجودة لدى المراجع إذا ما أظهرت عينة المتغيرات قيمة مقدرة أو فرق مقدر خارج المدى يمكن قبوله من قبل المراجع؟ اشرح.

١٩ - ما الخطوات الأربع التي يتبعها المراجع في تقييم أدلة الاثبات التي تتضمنها عينة المتغيرات؟.

٢٠ - ما هو أسلوب التقدير باستخدام الوسط الحسابي للوحدة؟ وكيف يستخدم؟.

٢١ ما المقصود بالتقدير على أساس وحدة النقد؟ وكيف يستخدم هذا الأسلوب في الحصول على أدلة اثبات المراجعة؟.

٢٢ - ماذا يقصد بمصطلح «نسبة التحريف»؟.

ثانياً الحالات

(١) افترض أنك كلفت بمهمة آداء الفحص السنوي للقوائم المالية لشركة الفوزان التجارية المساهمة عن عام ١٤٠٨ هـ. وعند مراجعتك لحساب المخزون - والذي يمثل أكبر الأصول المتداولة بقائمة المركز المالي حيث تبلغ قيمته الدفترية ٥٥٦٠٠٠٠ ريال - تبين أنه يتكون من ٥٠٠٠ عنصر

مسجل بملفات المخزون المستمر الالكترونية ويحتوي ملف كل عنصر من عناصر المخزون على المعلومات التالية:

أ ـ رقم العنصر.

ب ـ الوصف.

جـ ـ عدد الوحدات المتبقية منه في نهاية العام.

د ـ تكلفة الوحدة.

هـ ـ التكلفة الشاملة (عدد الوحدات × تكلفة الوحدة).

و ـ الموقع.

ز ـ رقم المورد.

ح ـ تاريخ آخر عملية شراء.

ط ـ تاريخ آخر عملية بيع.

وحيث أنك ترغب في التحقيق من مدى صحة القيمة الدفترية المسجلة للمخزون بدفاتر الشركة، فان اجراءات المراجعة يمكن أن تتمثل في الآتي:

١ ـ ملاحظة عملية عدّ المخزون وإجراء اختبارات العدّ لتحديد ما إذا كان الجرد الذي قامت به الشركة صحيحاً.

٢ ـ اختبار تسعير المخزون لتحديد ما إذا كانت تكلفة الوحدة مدعمة بمستندات كافية.

٣ ـ إعادة جمع كشوف المخزون افقياً ورأسياً للتأكد من صحتها حسابياً.

هذا وقد كشف فحصك التحليلي المبدئي، فضلاً عن نتائج دراستك وتقييمك لأساليب الرقابة الداخلية، عن النقاط التالية:

أ ـ وجود العديد من مواطن الضعف في اجراءات الرقابة على المخزون، وكان استنتاجك في هذا الصدد أنه يمكن فقط الاعتماد بنسبة ٦٠ ٪ على الأساليب الرقابية المتعلقة بكميات المخزون على الرغم من أن الأساليب الرقابية المتعلقة بأسعار هذا المخزون تبدو جيدة. ونظراً لأن

جميع سجلات المخزون تحفظ بواسطة الكومبيوتر فان جميع العمليات الحسابية تتم بواسطة الكومبيوتر.

ب ـ ان اجراءاتك في الفحص التحليلي المبدئي ـ على الرغم من أنها ذات قيمة في كشف الأخطاء الواضحة ـ لها فرصة بنسبة ٥٠٪ فقط في اكتشاف أي تحريف جوهري.

جـ ـ انك ترغب في ألا يزيد اجمالي الخطر النهائي للمراجعة عن ٠,٠١ وألا يزيد خطر غير المعاينة بالنسبة لاختبارات التفاصيل عن ٠,٠٢.

د ـ انك قررت ـ بناء على طبيعة هذا الحساب ـ أن تكون حدود الأهمية النسبية للخطأ ٥٠٠٠٠ ريال مغالاة في قيمة المخزون بدلاً من تدنيتها. هذا وقد كشفت اختباراتك في نهاية السنة خطأ مغالاة قدره ٢٠٠٠٠ ريال في كميات المخزون.

هـ ـ كشفت عينة مبدئية عن انحراف معياري مقدر لمعدل الخطأ في المجتمع قدره ١٥ ريال.

و ـ نظراً لارتفاع تكاليف المعاينة الاضافية، يبلغ خطر α الذي وضعته ٠,٠٥.

المطلوب:

أ ـ احسب حجم العينة المطلوب لتقدير الفرق في ضوء الفروض الموضحة أعلاه (استخدم المعادلات الاحصائية بالشكل رقم (١٢) بالفصل).

ب ـ لماذا يعتبر أسلوب تقدير الفرق مناسباً بشكل جيد لمثل هذا النوع من مشاكل المراجعة؟.

جـ ـ اذكر بعض القيود العملية لاستخدام أسلوب تقدير الفرق (أو النسبة).

د ـ كيف يمكن استخدام برامج الكومبيوتر في آداء اجراءات مراجعة النقاط أ، ب، جـ؟.

هـ ـ لماذا يؤدي تطبيق أسلوب تقدير الفرق إلى وجود عينة أكثر كفاءة عن أسلوب التقدير باستخدام الوسط الحسابي للوحدة؟.

(٢) افترض نفس الحقائق الواردة بالحالة رقم (١) فضلاً عن الحقائق الاضافية التالية:

أ ـ أن العينة التي راجعتها قد نتج عنها ٧٠ فرق بين اختباراتك في عدّ المخزون وبين العدّ المسجل لدى العميل، وكان الخطأ يتمثل في صافي مغالاة قدرها ٥٠٠ ريال في العينة.

ب ـ أن تقديرك المعدل للانحراف المعياري للخطأ في المجتمع ـ وفقاً للعينة التي راجعتها ـ أصبح الآن ١٢ ريال.

المطلوب:

أ ـ ما هو تقديرك بنقطة (Ê) لقيمة المغالاة في مجتمع المخزون نتيجة اخطاء العميل في الحصر المادي للمخزون؟

ب ـ وفقاً لتوقعاتك الأصلية والتقدير المبدئي للأهمية النسبية، هل تعتقد أن المغالاة في مخزون العميل جوهرية؟

جـ ـ أعد حل المشكلة بافتراض أن صافي المغالاة بالعينة ٧٠٠ ريال. ما هو الاجراء البديل التي يمكنك اتخاذه وفقاً لهذه النتيجة.

(٣) نظراً لمزايا طريقة معاينة وحدة النقد قررت استخدام هذا الأسلوب لمراجعة مجتمع حسابات المدينين لدى «شركة زهران». هذا وقد أمكنك جمع المعلومات التالية.

أ ـ نظراً لأنك تتعامل مع مجتمع حسابات المدينين فانك مهتم أكثر بأخطاء المغالاة أكثر من التدنية. وبافتراض انك تسعى لوضع فرض مؤداه أن الحد الأقصى لمبلغ المغالاة هو قيمة كل حساب بالكامل.

ب ـ يتكون مجتمع حسابات المدينين بالشركة من ١٢٥٠ حساب يبلغ قيمتها ١٣٥٠٠٠٠.

جـ ـ قررت أن يكون الحد الأقصى لخطر قبول مغالاة جوهرية في الرصيد (β) وقدرها ۰,۰٥، والحد الأقصى للخطأ في المجتمع (M) يبلغ ٤٠٥٠٠ ريال.

المطلوب:

أ ـ ما خصائص معاينة وحدة النقد التي تجعلها جديرة بالاستخدام في عملية المراجعة؟.

ب ـ ناقش المنافع المرتبطة باستخدام معاينة وحدة النقد بالمقارنة بالأساليب التقليدية كأسلوب التقدير باستخدام الوسط الحسابي للوحدة وأسلوب تقدير الفرق.

جـ ـ احسب حجم العينة لمعاينة وحدة النقد، وحد أيضاً وحدة المعاينة، واطار المعاينة في ظل هذا الأسلوب.

د ـ صف كيف يمكنك اختبار عينة عشوائية باستخدام طريقة معاينة وحدة النقد.

(٤) بالرجوع للحالة (٣) افترض أن نتائج عينتك أظهرت ٩٧ حساب دون أخطاء و٣ حسابات مغالى فيها على النحو التالي:

اسم حساب المدينين	القيمة الدفترية	القيمة المراجعة
شركة المنيع	٥٠٠ ريال	٤٥٠ ريال
شركة الدهلاوي	٥٠	٣٠
شركة البراك	٨٠٠	٧٦٠

المطلوب:

أ ـ على ضوء البيانات السابقة، ما الذي تستنتجه عن الحد الأقصى للخطأ النقدي في مجتمع حسابات المدينين لشركة زهران؟

ب ـ ما الاجراءات البديلة التي قد تتخدها ازاء الاستنتاج الذي توصلت اليه في الخطوة السابقة؟.

(٥) علم «صالح خليفة» ـ مدير شركة بريدة ـ أن المراجع القانوني «بندر سرور» قام بالتحقق من الرصيد الكلي لحساب المخزون لشركته باستخدام أسلوب معاينة التقدير، وقد أبدى دهشته في أن المراجع سيعتمد على قيم تقديرية ويصر في نفس الوقت على أن السجلات المحاسبية يجب أن تكون متوازنة على نحو مناسب في نهاية الفترة. وبالإضافة إلى ذلك يشك «صالح خليفة» في صحة رصيد المخزون بناء على تقديرات من المراجع. وقد قام «بندر سرور» بشرح هذه النقطة موضحاً أن التقدير الذي توصل إليه باستخدام أسلوب معاينة التقدير يظهر بأن رصيد المخزون هو ٨٦٥٠٠٠ ريال زائد أو ناقص ١٢٠٠٠ ريال.

المطلوب:

الرد على «صالح خليفة» متضمناً شرح معنى «زائد أو ناقص ٠٠٠ ١٢ ريال».

ثالثاً: المشاكل

(١) اختر أفضل إجابة لكل من الأسئلة التالية:

أ ـ يوجد عديد من أنواع التقديرات الاحصائية والتي قد تكون نافعة للمراجع، إلا أن أي تقدير محاسبي ـ أساساً ـ أما أن يكون في صورة كمية أو معدل خطأ ومن ثم تكون المصطلحات الاحصائية لهذا التقدير على التوالي:

(١) صفات ومتغيرات على التوالي.

(٢) متغيرات وصفات على التوالي.

(٣) ثوابت وصفات على التوالي.

(٤) ثوابت ومتغيرات على التوالي.

ب ـ بافتراض أن المراجع قد اختار عينة مبدئية تتكون من ١٠٠ مفردة من

مجتمع يتكون من ١٠٠٠ مفردة، وكان الوسط الحسابي للعينة ١٢٠ ريال والانحراف المعياري ١٢ ريال، والخطأ المعياري للوسط الحسابي هو ١,٢ ريال فإذا كانت العينة كافية بالنسبة لأهداف المراجع وكانت الدقة المرغوبة للمراجع ± ٢٠٠٠ ريال، فان الحد الأدنى للقيمة النقدية المقبولة للمجتمع يجب أن تكون:

(١) ٠٠٠ ١٢٢ ريال.

(٢) ٠٠٠ ١٢٠ ريال.

(٣) ٠٠٠ ١١٨ ريال.

(٤) ٦٠٠ ١١٧ ريال.

جـ - فيما يتعلق بتقدير معاينة المتغيرات، أي النقاط التالية يجب أن يكون معلوماً لتقدير حجم العينة المناسب المطلوب للوفاء باحتياجات المراجع في موقف ما؟

(١) القيمة الاجمالية للمجتمع.

(٢) الانحراف المعياري المرغوب.

(٣) مستوى الثقة المرغوب.

(٤) المعدل المقدر للخطأ في المجتمع.

د - أي خطط المعاينة التالية تلائم قيمة المجتمع كالقيمة النقدية مثلاً؟

(١) معاينة رقمية.

(٢) معاينة استكشافية.

(٣) معاينة صفات.

(٤) معاينة متغيرات.

هـ - يعد استخدام أسلوب معاينة تقدير النسبة للقيم النقدية المقدرة غير مناسب عندما:

(١) يكون اجمالي القيمة الدفترية معلوماً ومتطابقاً مع اجمالي القيم الدفترية الفردية.

(٢) تكون القيمة الدفترية لكل مفردة بالعينة غير معلومة.

(٣) توجد بعض الفروق المشاهدة بين القيم المراجعة والقيم الدفترية.

(٤) تكون القيم المراجعة متناسبة تقريباً مع القيم الدفترية.

و - من المقاييس الهامة التي يجب أخذها في الاعتبار عند استخدام خطة المعاينة الاحصائية في المراجعة هي تشتت المجتمع. ويتم قياس تشتت المجتمع عن طريق:

(١) الوسط الحسابي للعينة.

(٢) الانحراف المعياري.

(٣) الخطأ المعياري للوسط الحسابي للعينة.

(٤) الاجمالي المقدر للمجتمع ناقصاً الاجمالي الفعلي له.

ز - يرجع السبب الرئيسي للكفاءة المتوقعة للمراجعة باستخدام المعاينة عن طريق تقدير النسبة وتقدير الفرق في:

(١) صغر حجم الفروق عن حجم مجتمع القيم الدفترية.

(٢) تجاهل خطر β تماماً.

(٣) أن العمليات المحاسبية اللازمة عند استخدام تقدير الفرق أو النسبة أقل مشقة وعدداً بالمقارنة بتلك العمليات اللازمة عند استخدام التقدير المباشر.

(٤) أن تشتت مجتمع الفروق أو مجتمع النسبة أقل من حالة مجتمع القيم الدفترية أو مجتمع القيم المراجعة.

ح - يوصف فشل المراجع عند مراجعة العينة في التعرف على خطأ الالتزام بأساليب الرقابة الداخلية أو تحريف رصيد الحساب على أنه:

(١) انحراف معياري.

(٢) خطأ معياري للوسط الحسابي.

(٣) خطأ غير معاينة.

(٤) خطأ معاينة.

ط ـ افترض انك أجريت اختبارات الالتزام بالسياسات واختبارات أساسية للتفاصيل لحسابات الدائنين، واتضح لك سلامة نظام الرقابة الداخلية. يجب أن يكون مستوى الثقة الذي يجب وضعه للاختبارات الأساسية:

(١) أكبر من مستوى ثقة اختبارات الالتزام بالسياسات.
(٢) أقل من مستوى ثقة اختبارات الالتزام بالسياسات.
(٣) يساوي مستوى ثقة اختبارات الالتزام بالسياسات.
(٤ لا علاقة له بمستوى ثقة اختبارات الالتزام بالسياسات.

ي ـ كيف يضع المراجع الدقة المرغوب في خطة المعاينة الاحصائية التي تهدف الى تقدير القيم النقدية (خطأ نقدي)؟

(١) بالاعتماد على برنامج كومبيوتر.
(٢) بالاعتماد على أساليب الرقابة الداخلية.
(٣) عن طريق مقدار خطر كون النظام المحاسبي للعميل يتضمن خطأ جوهري.
(٤) عن طريق الأهمية النسبية لمقدار الخطأ النقدي الذي يرغب المراجع قبوله مع استمراره في ابداء رأي متحفظ في القوائم المالية.

(٢) اختر افضل اجابة لكل من الأسئلة التالية والمتعلقة باستخدام المعاينة الطبقية من المراجعة.

أ ـ ان السبب الرئيسي لاستخدام المعاينة الطبقية بدلاً من المعاينة العشوائية غير المقيدة هو:

(١) تخفيض درجة تشتت المجتمع ككل إلى أقل قدر ممكن.
(٢) اعطاء كل مفردة في المجتمع فرصة متساوية للظهور ضمن العينة.
(٣) السماح لمن يختار العينة باستخدام حكمه الشخصي في تحديد أي المفردات التي تتضمنها العينة.

(٤) تخفيض حجم العينة المطلوب من مجتمع غير متجانس.

ب ـ عند فحص القوائم المالية، سيجد المحاسب القانوني ـ بصفة عامة ـ أن أساليب المعاينة الطبقية هي أنسب الأساليب من حيث تطبيقها في:

(١) إعادة حساب صافي الأجور والرواتب المدفوعة للموظفين.

(٢) تتبع ساعات العمل في ملخص الأجور بالرجوع إلى بطاقات وقت العمل.

(٣) عمل مصادقات لحسابات المدينين في مؤسسة كبيرة للكهرباء.

(٤) فحص المستندات المدعمة للاضافات التي تتم على مباني ومعدات المصنع.

جـ ـ يدرك المحاسب القانوني ـ نتيجة خبرته السابقة ـ أن المدفوعات النقدية يحتوي على قدر ضئيل من المدفوعات الضخمة غير العادية. في هذه الحالة فان أفضل اجراء يتخذه المحاسب القانوني عند استخدام المعاينة الاحصائية هو:

(١) تجاهل أي مدفوعات ضخمة غير عادية تظهر في العينة.

(٢) الاستمرار في سحب عينات جديدة حتى لا تظهر مدفوعات ضخمة غير عادية في العينة.

(٣) تقسيم مجتمع المدفوعات النقدية الى طبقات حتى يتم فحص المدفوعات الضخمة غير العادية بصورة منفصلة.

(٤) زيادة حجم العينة لتخفيض أثر المدفوعات الضخمة غير العادية.

(٣) يسعى المحاسب القانوني إلى التحقيق من عدم وجود تحريف جوهري في حسابات المدينين باستخدام المعاينة الاحصائية كأداة للحصول على أدلة اثبات. فاذا فرض أن حدد المراجع قيمة التحريف الجوهري في مجتمع الحسابات بمبلغ ٣٥,٠٠٠ ريال ودرجة ثقة ٩٥٪. وسحب المراجع عينة مبدئية بطريقة عشوائية غير مقيدة بدون احلال حجمها ١٠٠ مفردة (n) من مجتمع يحتوي على ١٠٠٠ مفردة (N). وقد نتج عن هذه العينة البيانات التالية:

الوسط الحسابي لمفردات العينة ($\bar{X}$) = ٤٠٠٠ ريال
الانحراف المعياري لمفردات العينة (SD) = ٢٠٠ ريال.

هذا وقد توفر للمراجع أيضاً المعلومات التالية:

قائمة جزئية لمعاملات الثقة

معامل الثقة (R)	مستوى الثقة
١,٧٠	٩١,٠٨٦٪
١,٧٥	٩١,٩٨٨
١,٨٠	٩٢,٨١٤
١,٨٥	٩٣,٥٦٨
١,٩٠	٩٤,٢٥٦
١,٩٥	٩٤,٨٨٢
١،٩٦	٩٥,٠٠
٢,٠٠	٩٥,٤٥٠
٢,٠٥	٩٥,٩٦٤
٢,١٠	٩٦,٤٢٨
٢,١٥	٩٦,٨٤٤

الخطأ المعياري للوسط الحسابي (SE) = $\frac{SD}{\sqrt{n}}$

فترة الدقة للمجتمع $N \times R \times SE = (P)$

المطلوب:

أ ـ عرف المصطلحات الاحصائية التالية:
الثقة أو درجة الاعتماد.
فترة الدقة.

ب - إذ فرض أنه تم آداء جميع الأعمال اللازمة للمراجعة على مفردات العينة المبدئية ولم تكتشف أخطاء:

(١) ما رأى المراجع في القيمة الاجمالية لحسابات المدينين عند مستوى ثقة ٩٥٪؟

(٢) ما مستوى الثقة الي يمكن عنده القول بأن المجتمع لا يتجاوز فيه الخطأ ٣٥ ٠٠٠ ريال؟

جـ - بفرض أن العينة المبدئية كانت كافية:

(١) احسب تقدير المراجع لاجمالي المجتمع.

(٢) وضح كيف يربط المراجع بين هذا التقدير وبين القيمة الدفترية.

(٤) لا تقوم شركة الجزيرة باجراء جرد فعلي كامل سنوياً للاجزاء والمهمات المشتراة بمستودعاتها الرئيسية، ولكن بدلاً من ذلك تستخدم معاينة احصائية لتقدير مخزون نهاية العام. وتحتفظ شركة الجزيرة بسجل للمخزون، المستمر للاجزاء والمهمات. وتعتقد الادارة بأن المعاينة الاحصائية على أساس الوسط الحسابي للوحدة تعد ذات فاعلية عالية في تحديد قيم المخزون، فضلاً عن أنه يمكن الاعتماد عليها بدرجة كافية الى الحد الذي لا داعي معه لعمل جرد فعلي لكل عنصر من عناصر المخزون.

المطلوب:

أ - حدد الاجراءات التي يستخدمها المراجع في جميع أدلة اثبات المراجعة والتي تغير من أو تضيف إلى اجراءات المراجعة العادية للمخزون، وذلك عندما يستخدم العميل معاينة احصائية لتحديد قيمة المخزون بدلاً من الحصر الفعلي الكامل لعناصر المخزون.

ب - اشرح لماذا تعتبر طريقة معاينة الوسط الحسابي للوحدة أكثر ملاءمة لمثل هذا النوع من مشاكل المراجعة.

جـ - افترض أنك انتهيت من تقييم أساليب الرقابة الداخلية للجرد الفعلي للمخزون وقدرت خطر الاعتماد على أساليب الرقابة الداخلية (IC)

بنسبة ١٠٪. افترض ايضاً أن اجراءاتك للفحص التحليلي قد نتج عنها وجود احتمال قدره ٤٠٪ فشل في اكتشاف خطأ جوهري. وبافتراض أن الخطر الاجمالي المرغوب هو ٠,٠١ وأن عنصر خطر غير المعاينة المرغوب لاختبارات التفاصيل ٠,١٥، احسب خطر β لاختبارات التفاصيل.

د ـ باستخدام عامل خطر β المحسوب في المطلوب (جـ)، احسب حجم العينة في معاينة الوسط الحسابي للوحدة (n) باستخدام الافتراضات الاضافية التالية:

حجم المجتمع (N) = ٥٠٠٠.

الانحراف المعياري المقدر (SD) = ٣٠ ريال.

خطر المعاينة α = ٠,٠٥.

حدود الأهمية النسبية = ± ٣٠٠٠٠.

استخدم المعادلات الاحصائية في الشكل رقم (١٣) من المفصل في عملياتك الحسابية.

هـ ـ بافتراض نفس الوقائع السابقة، فيما عدا أنه بعد دراستك وتقييمك لأساليب الرقابة الداخلية كان تقديرك لخطر الاعتماد على أساليب الرقابة الداخلية (IC) هو ٠,٢٥ بدلاً من ٠,١٠ احسب أثر ذلك على حجم العينة، وما الذي يظهره بخصوص العلاقة بين جودة أساليب الرقابة الداخلية للعميل وبين الاختبارات الأساسية للتفاصيل (TD) التي يجريها المراجع؟.

(٥) بافتراض بقاء نفس البيانات كما هي بالمشكلة السابقة (٤) والمتعلقة بالجزء (د) افترض أنك راجعت عينة من مخزون شركة الجزيرة وتم احتساب الآتي:

الوسط الحسابي للعينة المراجعة ($\bar{X}$) = ١١٠ ريال.

الانحراف المعياري للعينة المراجعة (SD) = ٢٥ ريال.

المطلوب:

أ ـ ما تقديرك بنقطة لمخزون العميل وفقاً لهذه النتائج؟

ب ـ ما استنتاجاتك الاحصائية بخصوص القيمة الحقيقية للمخزون عند مستوى الثقة ٩٥٪؟

جـ ـ افترض أن القيمة الدفترية لمخزون الاجزاء والمهمات تبلغ ٥٤٠٠٠٠ ريال، كيف يمكنك ربط هذا باستنتاجاتك السابقة؟ وما نوع خطر المعاينة الذي يحدث في هذه الحالة؟

د ـ إذا كانت القيمة الحقيقية للمخزون ٥٠٠٠٠٠ ريال ولا توجد له قيمة مسجلة بالدفاتر، فما هو احتمال وصولك إلى الاستنتاجات السابقة في المطلوب (أ) و (ب) و(جـ)؟.

(٦) بفرض أنك تريد تقييم صدق وعدالة القيمة الدفترية لمخزون شركة السلمان، وأن البيانات التي تم جمعها باستخدام اجراءات معاينة عشوائية غير مقيدة مع الاحلال كانت كما يلي:

- اجمالي مفردات المخزون (N) ١٢٧٠٠
- اجمالي مفردات العينة (n) ٤٠٠.
- اجمالي القيمة المراجعة لمفردات العينة ٣٨٤٠٠ ريال
- اجمالي مربعات الفروق بين قيم المفردات وقيمة المتوسط $\bar{x}$ ٣١٢٨١٦ ريال

$$\sum_{j=1}^{j=400} (x_j - \bar{x})^2$$

- معادلة الانحراف المعياري المقدر للمجتمع هي:

$$S_x j = \sqrt{\frac{\sum_{j=1}^{j=n} (x_j - \bar{x})^2}{n-1}}$$

- معادلة الخطأ المعياري المقدر للوسط الحسابي هي:

$$SE = \frac{S_x j}{\sqrt{n}}$$

ـ معامل مستوى الثقة للخطأ المعيارة للوسط الحسابي عند مستوى ثقة ٩٥٪ هو:

$$Z_{\alpha} = \pm 1.96$$

المطلوب:

أ ـ بناء على نتائج العينة، ما اجمالي قيمة المخزون المقدرة؟ وضح العمليات الحسابية في شكل جيد ومناسب.

ب ـ ما استنتاجاتك الاحصائية بخصوص القيمة الاجمالية المقدرة والمحسوبة اعلاه عند مستوى ثقة ٩٥٪؟ وضح العمليات الحسابية في شكل جيد ومناسب.

جـ ـ بغض النظر عن إجابتك في المطلوب (أ)، والمطلوب (ب)، افترض أن القيمة الدفترية لمخزون شركة السلمان هي ١٧٠٠٠٠٠ ريال، وأنه وفقاً لنتائج العينة فان القيمة الاجمالية المقدرة للمخزون هي ١٦٩٠٠٠٠ ريال، وبصفتك مراجع فان مستوى الثقة المرغوب لديك ٩٥٪. ناقش اعتبارات المراجعة والاعتبارات الاحصائية اللازمة لتقرير ما إذا كانت نتائج المعاينة تدعم قبول القيمة الدفترية كقيمة عادلة لمخزون شركة السلمان.

(٧) هناك علاقة بين أحجام العينة وبين حجم المجتمع، وتشتته والمواصفات التي حددها المراجع للدقة، ومستوى الثقة. وفيما يلي مقارنة لخصائص ومواصفات المراجعة لمجتمعين منفصلين:

خصائص مجتمع (١) بالنسبة لمجتمع (٢)			المواصفات التي حددها المراجع لعينة من مجتمع (١) بالنسبة لعينة من مجتمع (٢)	
الحالة	حجم	تشتت	مستوى الدقة المحدد	مستوى الثقة المحدد
١	متساوى	متساوى	متساوى	أعلى
٢	متساوى	أكبر	أوسع	متساوى
٣	أكبر	متساوى	أضيق	أقل
٤	أصغر	أصغر	متساوى	أقل
٥	أكبر	متساوى	متساوى	أعلى

المطلوب:

وضح لكل حالة من الحالات الخمسة ـ من ١ إلى ٥ ـ المعروضة بالجدول السابق حجم العينة المطلوب اختياره من مجتمع (١) بالنسبة لعينة من مجتمع (٢) على أن تكون اجابتك المختارة لكل حالة من احدى الاجابات التالية:

أ ـ أكبر من حجم العينة المطلوب من مجتمع (٢).

ب ـ يساوي حجم العينة المطلوب من مجتمع (٢).

جـ ـ أصغر من حجم العينة المطلوب من مجتمع (٢).

د ـ غير محدد بالنسبة لحجم العينة المطلوب من مجتمع (٢).

وذلك على النحو التالي:

(١) في الحالة (١) يكون حجم العينة المطلوب من مجتمع (١)........

(٢) في الحالة (٢) يكون حجم العينة المطلوب من مجتمع (١)........

(٣) في الحالة (٣) يكون حجم العينة المطلوب من مجتمع (١)........

(٤) في الحالة (٤) يكون حجم العينة المطلوب من مجتمع (١)........

(٥) في الحالة (٥) يكون حجم العينة المطلوب من مجتمع (١)........

(٨) بصفتك مراجع لشركة النجوم، افترض أنك الآن بصدد مراجعة رصيد حساب مخزون الانتاج تحت التشغيل في ٣٠ من جمادي الثاني ١٤٠٥ هـ. وقد توفرت لك المعلومات التالية بناء على تقديرات بيانات وسجلات العميل:

عدد مفردات مخزون انتاج تحت التشغيل (N) = ٥٠٠٠.

القيمة الدفترية لمخزون نتاج تحت التشغيل (X) = ١٥٠٠٠٠٠ ريال.

الوسط الحسابي للمجتمع (μ_x) = ٣٠٠ ريال = (X/N).

الانحراف المعياري للمجتمع (σ_x) ٧٥ ريال.

وقد اخترت عينة من المخزون حجمها ٣٠ مفردة موضح بعمود (١) من الجدول التالي. ويبين هذا الجدول أيضاً القيم المسجلة لدى العميل (Xi)، والقيم المراجعة (y_i) وذلك لكل مفردة تم فحصها من المخزون في عمودي (٣)، (٤) على التوالي.

(١) رقم مفردة العينة n_i	(٢) جزء رقم #	(٣) القيمة المسجلة X_i	(٤) القيمة المراجعة y_i	(٥) $(y_i - \bar{y})^2$	(٦) فروق المراجعة $d_i = y_i - X_i$	(٧) $(d_i - \bar{d})^2$
1	1786	$ 342.04	$ 325.93			
2	2714	210.53	236.77			
3	4870	259.62	321.13			
4	655	278.44	307.95			
5	2297	376.31	359.27			
6	1797	169.89	201.81			
7	3676	293.76	330.21			
8	2978	158.93	196.84			
9	4156	341.39	379.07			
10	3423	408.80	408.78			
11	3980	320.11	325.20			
12	4990	426.51	414.93			
13	381	368.28	373.79			
14	3713	336.98	344.33			
15	1937	291.82	321.19			
16	1630	233.46	272.90			
17	4653	353.86	367.36			
18	499	290.31	275.35			
19	1521	282.64	388.51			
20	380	312.47	377.30			
21	105	231.80	259.92			
22	612	257.39	271.58			
23	32	357.80	352.53			
24	3418	196.53	233.31			
25	4956	228.99	274.90			
26	118	303.16	323.49			
27	4027	228.16	271.07			
28	978	195.66	229.54			
29	1029	324.92	319.11			
30	3707	247.34	268.79			
			$9,332.86			

المطلوب:

أ ـ **أكمل الأعمدة (٥)، (٦)، (٧)، لحساب الانحراف المعياري المقدر المعدل للمجتمع** (SD)، ومتوسط الفرق بين القيم الدفترية والقيم المراجعة ($\bar{d}$)، والانحراف المعياري المقدر للفروق (SDE) كما هو موضح بالمعادلات التالية:

$$\sqrt{\frac{\Sigma (y_i - \bar{y})_2}{n - 1}}$$

$$\bar{d} = \frac{\sum_{j=1}^{n} (y_i - x_i)}{n}$$

$$SDE = \sqrt{\frac{\Sigma (d_i - \bar{d})_2}{n - 1}}$$

احسب $SDE, \bar{d}, SD, \bar{y}, \bar{X}$

ب ـ ضع فترة الثقة المناسبة باستخدام أسلوب التقدير على أساس الوسط الحسابي للوحدة بافتراض: (١) درجة ثقة ٩٠٪ (٢) درجة ثقة ٨٥٪ مع الاشارة في كل حالة للاجراء الذي ستتخذه بناء على نتائج عينتك والقيمة المسجلة لدى العميل.

جـ ـ بغض النظر عن إجابتك في المطلوب (ب)، احسب حجم العينة اللازم للمجتمع بناء على معادلة الوسط الحسابي للوحدة بالقائمة رقم (١٣) بهذا الفصل وذلك للحالتين المستقلتين التاليتين:

	خطر α	خطر β	الدقة (الأهمية النسبية)
(١)	٠,٢٠	٠,٢٥	١٣٥٠٠٠ ريال
(٢)	٠,١٠	٠,٠٥	١٠٠٠٠٠ ريال

د ـ ضع فترة الثقة المناسبة باستخدام أسلوب تقدير الفرق بافتراض (١) مع الاشارة في كل حالة ـ كما بالمطلوب (ب) ـ للاجراء الذي ستتخذه بناء على نتائج عينتك والقيم المسجلة لدى العميل. قارن هذه النتائج مع تلك الواردة في المطلوب (ب).

هـ ـبغض النظر عن إجابتك في المطلوب (د)، احسب حجم العينة اللازم لهذا المجتمع بناء على معادلة تقدير الفرق بالقائمة رقم (١٢) بهذا الفصل وذلك للحالتين المستقلتين التاليتين:

	خطر α	خطر β	الدقة (M – É)
(١)	٠,٢٠	٠,٢٥	٢٥٠٠٠ ريال
(٢)	٠,١٠	٠,٠٥	١٠٠٠٠٠ ريال

قارن هذه النتائج مع تلك الواردة بالمطلوب (جـ). ملحوظة: يجب أن تحسب $\bar{x}, \bar{y}, \Sigma (y_i - \bar{y})^2, \bar{d}, \Sigma (d_i - \bar{d})^2$ لكي تحل المشكلة.

الباب الثالث

اجراءات المراجعة

الفصل الثاني عشر: نظام الايرادات وحساباته.
الفصل الثالث عشر: نظام تكاليف المبيعات وحساباته.
الفصل الرابع عشر: مراجعة نظم الأجور وأرصدة النقدية.
الفصل الخامس عشر: الأصول الثابتة وأصول أخرى وما يتعلق بها من حسابات.

الفصل الثاني عشر

نظام الايرادات وحساباته

The REVENUE SYSTEM & RELATED ACCOUNT BALANCES

سبق أن ذكرنا ان مهمة المراجعة تهدف أساساً إلى التحقق من صحة وشرعية بيانات التقارير المالية، حتى يمكن للمراجع إبداء الرأي عن ما اذا كانت هذه البيانات مطابقة للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها. ويمكن تحقيق هذا الهدف جزئياً من خلال المعايير الثلاثة للعمل الميداني. كما لاحظنا أن المراجعة ما هي إلا عملية توفيق ومطابقة بين قيم العناصر المختلفة للتقارير المالية، والتي ترتبط بعضها ببعض من خلال عمليات القيد المزدوج في المحاسبة. وعلى ضوء ذلك يمكن تقسيم النظام المحاسبي الى عدد من المعلومات يشتمل كل منها على عدد من الحسابات المترابطة، والتي يمكن تمييزها عن مجموعة الحسابات الأخرى، الممثلة لباقي مكونات النظام المحاسبي.

وسنقوم في هذا الفصل بعرض الاجراءات الخاصة بمعايير تخطيط مهمة المراجعة ودراسة وتقييم الرقابة الداخلية، والحصول على أدلة الاثبات اللازمة لحسابات دورة نظام الايرادات، وتشتمل مناقشتنا على المواضيع التالية:

١ - أهداف مراجعة نظام الايرادات للتحقق من صحة مكوناته.

٢ - التحقق من صحة وشرعية عمليات نظام الايرادات.

٣ - اجراءات المراجعة الخاصة بالاختبارات الأساسية لحسابات المدينين وأرصدة الحسابات الأخرى المرتبطة بها.

٤ - إستخدام الكومبيوتر في مراجعة نظام الايرادات.

كما اننا سنوضح في ملاحق هذا الفصل نماذج لأوراق مراجعة أرصدة حسابات المدينين والمبيعات.

أهداف المراجعة Audit Objectives

تشتمل البيانات المحاسبية بنظام الايرادات على المبيعات أو إيرادات الأنشطة التجارية الأخرى، ومردودات ومسموحات المبيعات، والخصم النقدي، ومخصص الديون المشكوك في تحصيلها، ومصروفات الديون المعدومة، وأوراق القبض والمقبوضات النقدية عن المبيعات النقدية والمتحصلات من حسابات المدينين. ويوضح الشكل رقم (١) تدفق العمليات خلال نظام الايرادات. ونظراً لأنه قد سبق لنا في الفصل الخامس من هذا الكتاب أن تناولنا معيار تخطيط عملية المراجعة ضمن مناقشة كيفية اعداد برنامج المراجعة، فاننا سنقتصر دراستنا على معايير نظام الرقابة الداخلية وأدلة الاثبات فقط.

ح / المبيعات	
××× (١)	

ح / النقدية	
	××× رصيد أول الفترة
	××× (٢)

ح / الخصم النقدي	
	××× (٢)

ح / المدينين	
××× (٢)	××× رصيد أول الفترة
××× (٣)	××× (١)
××× (٥)	
	رصيد آخر الفترة ×××

ح / مردودات ومسموحات المبيعات	
	××× (٣)

ح / مصروف الديون المعدومة	
	××× (٤)

ح / مخصص الديون المشكوك فيها	
××× رصيد أول الفترة	××× (٥)
××× (٤)	
××× رصيد آخر الفترة	

(١) المبيعات.
(٢) المقبوضات النقدية والخصم النقدي.
(٣) مردودات ومسموحات المبيعات.
(٤) تسوية مخصص الديون المشكوك فيها.
(٥) اعدام حسابات العملاء غير القابلة للتحصيل.

شكل رقم (١١): تدفق العمليات بنظام الايرادات

وقد سبق أن عرفنا أهداف المراجعة في الفصل الأول ـ بأنها حلقة الوصل بين معايير المراجعة واجراءاتها، حيث حددنا أهداف المراجعة الحيادية بالتحقق من صحة وشرعية العمليات، والوجود، والملكية، وصحة التقويم، واستقلال الفترة المالية، والافصاح في القوائم المالية. وسنقوم هنا بدراسة كيفية تحقيق هدف الأهداف لنظام الايرادات وأرصدة الحسابات المرتبطة به. ولعله من المفيد عند فحص هذه الأهداف أن نفترض أن هذه الأهداف تتمثل في التحقق من صحة مزاعم العميل، حتى تكون أرصدة الحسابات المختلفة مطابقة للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها. ولذلك غالباً ما ينصب اهتمام المراجع على التحقق من عدم المغالاة في قيم أرصدة كل من حسابات العملاء والمبيعات، وذلك تمشياً مع انطباعه العام بميل ادارة المؤسسات إلى تضخيم قيم هذه الحسابات. وبناء عليه تهدف معظم الاختبارات الأساسية (وليس كلها) المتعلقة بمراجعة نظام الايرادات الى اكتشاف المغالاة في تقويم أرصدة حسابات هذا النظام.

هدف التحقق من صحة العمليات:

Verification of Transaction Validity

يستطيع المراجع أن يبدي رأيه عن صدق وعدالة عرض أرصدة حسابات المدينين في القوائم المالية، في ضوء أدلة الاثبات التي حصل عليها، والتي تؤكد تسجيل وتبويب وتلخيص كافة عمليات نظام الايرادات بشكل يقلل ـ الى حد كبير ـ من مخاطر حدوث أخطاء جوهرية. وحتى يمكنه تأييد حكمه هذا، يعتمد المراجع على مدى ثقته في جودة نظام الرقابة الداخلية لدى العميل. ومن هنا كانت ضرورة دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية لنظام الايرادات، للتأكد من صحة وشرعية العمليات، من خلال مرحلتين:

١ ـ تحليل وتقييم نظام الرقابة الداخلية المفترض تطبيقه.

٢ ـ اختبارات الالتزام للتحقق من تطبيق اجراءات وسياسات نظام الرقابة الداخلية فعلاً.

الأهداف الأخرى للمراجعة: **Other Audit Objectives**

لنفرض نظرياً أنه اتضح للمراجع أن أساليب الرقابة الداخلية لنظام الايرادات كانت جيدة جداً، لدرجة تؤكد صحة تسجيل وتبويب وتلخيص كافة

العمليات، كما أنه بناء على حكمه الشخصي قرر أنه ليس من المحتمل حدوث أي غش أو تلاعب، ففي هذه الحالة لن يكون هنا من ضرورة لعمل أي اجراءات مراجعة أخرى. ولكنه قد يبدو أن هذا الافتراض غير عملي، فليس من المعقول أن يضمن أي نظام رقابي مهما كانت جودته تلك الدرجة العالية من التأكد. ولهذا السبب يقوم المراجع باجراء الاختبارات الأساسية على أرصدة بعض العناصر الهامة بقائمة المركز المالي.

ويعني ذلك عند مراجعة نظام الايرادات - على سبيل المثال - اختبار عمليات المبيعات وحسابات المدينين والمقبوضات النقدية، وكذلك مراجعة أرصدة حسابات هذه العناصر. وبالطبع فعند مراجعة المديونية والدائنية بحسابات المدينين، سيقوم المراجع بالضرورة بمراجعة الدائنية بحساب الايرادات والمديونية بحسابات النقدية، والناتجة عن ما تم من تحصيلات منها. أما بالنسبة للتحقق من صحة النقدية المحصلة من المبيعات النقدية، فيتم ذلك من خلال فحص عمليات المبيعات النقدية ومراجعة أرصدة النقدية.

وفي سبيل التعرف على الأهداف الأخرى لمراجعة نظام الايرادات وأرصدة حسابات قائمة المركز المالي، نبدأ بتحديد العوامل أو الأسباب التي قد تؤدي الى اختلاف جوهري بين القيمة الحقيقية لحسابات المدينين والنقدية المحصلة من الايرادات وقيمة أرصدة هذه الحسابات في قائمة المركز المالي. فقد يرجع ذلك الاختلاف مثلاً الى احتمال وجود عملاء وهميين ضمن حسابات المدينين أو عدم اثبات قيمة المتحصلات النقدية من العملاء في حساباتهم. ويطلق اسم «التحقق من الوجود (أو الشرعية)» (Verification of Existence or Validity) على هذا الهدف.

كما يحتمل حدوث أخطاء في المحاسبة عن حسابات المدينين، التي قام العميل ببيعها أو رهنها للبنوك أو مؤسسات التمويل، مع استمراره في المحاسبة كما لو كانت مملوكة بالكامل للمؤسسة. وسنقوم في نهاية هذا الفصل بمناقشة أساليب التحقق من ملكية العميل الكاملة لكافة حسابات المدينين وأوراق القبض. ويطلق اسم «التحقق من الملكية» (Verification of Ownership) على ذلك الهدف الذي يمكن تحقيقه من خلال هذه الاجراءات.

ويجب طبقاً لفرض استمرارية الوحدة المحاسبة أن تقوم حسابات المدينين

التجارية على أساس صافي القيمة القابلة للتحقق. وبناء عليه يهتم المراجع بالتحقق من وجود رصيد كاف في حساب مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها، وذلك تحقيقاً لهدف «التحقق من صحة التقويم» (Varification of Valuation).

ويحتمل حدوث أخطاء في اثبات عمليات المبيعات بالأجل أو النقدية، المحصلة من العملاء أو عن المبيعات النقدية، التي تقع بالقرب من بداية أو نهاية الفترة المالية حيث تسجل بالخطأ في دفاتر فترة مختلفة. ويعتبر ذلك مخالفة لاستقلال الفترة الزمنية وفصل الفترات المالية عن بعضها البعض. ويطلق اسم «التحقق من استقلالية الفترات المحاسبية» (Verifiying Gutoff) على هذا الهدف.

كما أنه يجب الافصاح عن حسابات المدينين في القوائم المالية بشكل سليم، من حيث التبويب أو الافصاح ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم. وكذلك يجب التمييز بين أوراق القبض وحسابات المدينين، وبين حسابات المدينين التجارية وغير التجارية، وبين حسابات المدينين قصيرة الأجل وطويلة الأجل. كما يجب كذلك أن تكون قيمة المدينين المفصح عنها على أساس صافي القيمة القابلة للتحقق. وبالاضافة إلى ذلك يجب الافصاح عن أي رهونات ـ ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية ـ أو ضمانات مفروضة على هذه الأصول مقابل قروض أو التزامات للغير. ويطلق اسم «التحقق من صحة العرض في القوائم» (Verification of Appropriate Statement Presentation) على هذا الهدف.

اجراءات التحقق من صحة العمليات:

Verification of Transaction Validity

يعتبر مدى امكانية اعتماد المراجع على نظام الرقابة الداخلية، كما سبق أو وضحنا، عاملاً أساسياً في حكمه على ما إذا كان تسجيل وتبويب وتلخيص عمليات نظام الايرادات قد تم بشكل صحيح. وتتحدد امكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية (في ظل النظام المحاسبي اليدوي أو الالكتروني) على ضوء خصائص نظام الرقابة الجيد (وهي ست سبق دراستها في الفصل السابع من هذا الكتاب) وما يتصف به من مواطن ضعف وقوة. وتتضمن دراسة وتقييم النظام هنا تحليل الخريطة التنظيمية ودليل الاجراءات وعمل الاستفسارات، وكذلك

اجراء اختبارات الالتزام بالاجـراءات الرقـابية للتحقق من مـدى تطبيق تعليـمات وإجراءات النظام.

أما عند مراجعة نظام الايرادات في ظـل نظم المعلومـات الالكترونيـة، فان المراجع يهتم بدراسة وتقييم التنظيم الاداري لمركز الكومبيوتر وكذلك الرقابـة على التطبيقات المحاسبية التي تتعلق بنظام الايرادات.

فحص وتقييم نظام الرقابة:

Review & Evaluation of Control System

يسعى المراجع الى تحقيق هدفين من فحصـه وتقييمه لنـظام الرقـابة وهمـا: تحديد أسـاليب الرقـابة التي يمكنـه الاعتماد عليهـا (حتى يستطيـع أن يحدد طبيعـة وتـوقيت ونطاق الاختبـارات الأساسيـة للمراجعـة)، وكـذلـك اكتشـاف مـواطن الضعف الجوهرية في النظام التي يجب إبـلاغها لادارة المؤسسـة. ومن أجل تحقيق هذه الأهداف يجب على المراجع اتباع الخطوات التالية:

١ ـ تحديد أنواع الأخطاء والمخالفات الممكن حدوثها.

٢ ـ تحـديد إجـراءات الرقـابة المحـاسبية الـلازمة لمنـع حدوث أو اكتشـاف هذه الأخطاء والمخالفات.

٣ ـ تحـديد مـا إذا كان نـظام الرقـابـة لـدى العميـل يتضمن هـذه الاجـراءات وأساليب الرقابة اللازمة.

وبجانب أهمية إبلاغ ادارة المؤسسة بمواطن ضعف نظام الرقابـة الداخليـة، فان المراجع يهدف أساساً من وراء دراسته لنظام الرقابة إلى إبداء رأيه حول صدق وعدالة أرصدة القوائم المالية. ولذلك تركز كافة إجراءات المراجعـة، مشتملة على فحص وتقييم الـرقابـة الداخليـة، على تحقيق هـذا الهدف الأسـاسي للمراجعـة. ويجب على المراجـع عند فحصـه لنظام الـرقابـة الداخليـة أن يوجـه كل انتبـاه الى مواطن الضعف الجوهرية (والتي تعرفها معـايير المـراجعة بخصـائص أو صفات في النظام، أو بعدم الالتزام في تطبيق أسـاليب الرقـابة المـوضوعـة، والتي تنشأ عنهـا

مخاطر عالية تؤدي الى عدم صحة القوائم الماليـة). ولذلـك يجب أن يهتم المراجـع فقط بـدراسة واختبـار أساليب الـرقابـة التي قد يؤدي عـدم وجودهـا إلى حـدوث أخطاء جوهـرية في الأرصـدة. فقد يشتمـل النظام عـلى عدد معقـول من أساليب الرقابة الجيدة، لكن قد لا تكون كلهـا ذات أهمية ملمـوسة لعمـل المراجـع. فان عدم الفصل، مثلاً، بين استلام النقدية من المدينين وتسجيلها بالدفاتر المحـاسبية يمثل موطن ضعف جوهري قد يؤدي إلى أخطاء في أرصدة النقدية بالقوائم المالية. هذا بينما يكون عدم اعتماد المختص للعمليات التي تدخل في اختصـاصه - في حـد ذاته - نقطة ضعف في نظام الرقابة الـداخلية، لكن ليس بنفس درجـة أهمية عـدم الفصل بين وظائف تداول وتسجيل النقدية.

وبالطبع فان تحديد أساليب الرقـابة الهـامة وغـير الهامـة ليس بالأمـر الهين، حيث يلزم الأمـر استخدام الحكم المهني الـذي يعتمد عـلى الخبرة والحنكـة. فقـد يتبع المراجع الخطوات المنطقية التالية لتحديد أساليب الرقابة المستندية الهامة:

١ - حدد عناصر قائمة المركز المالي الناتجة عن النظام.

٢ - حدد المستندات التي تبرهن حدوث المبادلة بين العميل والأطراف الخارجية، بواسطة تتبع مسار المـراجعة عكسيـاً من أرصدة الحسـابات الى المستنـدات. وسبق أطلقنـا على هـذه المستندات اسم «مستنـدات المبـادلـة» (Boundary Documents).

٣ - حدد لكل مستند مبادلة المستندات الفـرعية، والأدلـة الأخرى التي تشـير إلى شرعية وصحة العملية مثل التوقيع بالاعتماد، وعلامات الفحص والتـدقيق، وإعادة حساب القيم، والمتابعة وما إلى ذلك من أدلة.

وتمثـل هنا مستنـدات عملية المبـادلة والتـوقيعات والعـلامـات والسجـلات أساليب الرقابة المحاسبية الجوهرية على عمليات نظام الايرادات وأرصدة حسابات المـدينين والمبيعـات والنقديـة (الناتجـة من عمليات بيـع السلع والخدمـات نقداً أو بالأجل وتحصيل حسابات المدينين)، كما هو موضح في الشكل رقم (٢).

عمليات المبادلة	مستندات المبادلة	المستندات المؤيدة
المبيعات النقدية	فواتير أو ايصالات البيع النقدي	شريط تسجيل النقدية أو صورة ايصال البيع
المبيعات بالأجل	فواتير البيع	مستندات الشحن
تحصيل النقدية	اشعار سداد يوقع من المدينين	قائمة النقدية المتسلمة من المدينين، قسيمة ايداع النقدية بالبنك (المعتمدة)

شكل رقم (٢): عمليات التبادل ومستنداتها

ويمكن تقسيم وظائف دورة المبيعات والمدينين واستلام النقدية ابتداء من ابرام عقد المبادلة (البيع) حتى ظهور الأرصدة بالقوائم المالية في ثلاثة مجموعات. ونظراً لأهمية أساليب الرقابة المحاسبية على هذه الوظائف فانه يجب توثيق هذه الأساليب في مستندات بملف أوراق المراجعة حتى يمكن للمراجع الاعتماد عليها عند ابداء الرأي.

١ - **وظائف المبادلة (Exchange Functions)**. . وتتطلب أساليب رقابية تهدف إلى حماية الموارد وزيادة كفاءة الأداء. وتشتمل هذه الوظائف على تنفيذ طلبات الشراء المتسلمة من العميل واعتماد الائتمان، وشحن البضائع، واعداد وإرسال الفواتير، واستلام وتداول النقدية، وتنفيذ عمليات مردودات ومسموحات المبيعات (شكل رقم (٣)).

٢ - **وظائف معالجة البيانات (Processing Functions)**. . وتتطلب أساليب رقابية للمحاسبة عن المسئولية واستخراج بيانات مالية يمكن الاعتماد عليها. وتشتمل هذه الوظائف على تسجيل المبيعات والمقبوضات النقدية ومردودات ومسموحات المبيعات، وعمل مخصص الديون المشكوك في تحصيلها (شكل رقم (٤)).

٣ - **وظائف حماية النقدية والسجلات (Safeguard Function)**. . وتتطلب

الوظائف	الأخطاء والمخالفات الممكنة	نتائج عدم اكتشاف الأخطاء	اجراءات الرقابة الوقائية والتحذيرية والعلاجية
١ ـ تنفيذ أوامر العملاء:			
أ ـ تقييم مخاطر الائتمان	ـ البيع لعميل غير قادر على سداد قيمة المبيعات	ـ ارتفاع خسائر الديون المعدومة.	تقييم مخاطر الائتمان ثم التصريح بشحن البضائع
		ـ عدم كفاية مخصص الديون المشكوك فيها.	
ب ـ اعداد أوامر البيع	عمليات خطأ:	فقد المبيعات	ـ يعد قسم أوامر العملاء أوامر البيع باستخدام نماذج مسلسلة الأرقام.
	ـ ضياع أوامر البيع وعدم الشحن. ـ تكرار شحن البضائع	ـ عدم رضاء العملاء ـ أخطاء في المبيعات وحسابات العملاء	ـ المحاسبة عن كافة نماذج أوامر البيع.
جـ ـ الشحن	تسجيل العمليات في فترة خطأ:	ـ المغالاة في المبيعات والمدينين.	ـ اعتماد العمليات ومطابقة مستندات الشحن المرقمة بتسلسل مع أوامر البيع والفواتير.
	ـ تسجيل مبيعات لم تشحن	ـ عدم اثبات المبيعات والمدينين.	
	شحن بضائع بدون تسجيلها في المبيعات.	ـ تدنية تكلفة المبيعات.	
د ـ اعداد وارسال الفواتير	عمليات خطأ:	ـ خطأ في قيمة كل من المبيعات والمدينين.	ـ مطابقة أوامر البيع المعتمدة مع قائمة الشحن التي تخص كل فاتورة.

		ـ مطالبة العميل بمبيعات لم تسجل بالدفاتر.	ـ عدم تحصيل قيمة المبيعات.	ـ استخدام نماذج فواتير مسلسلة الأرقام والمحاسبية عنها بالكامل.
		ـ عدم مطالبة العميل بقيمة البضائع التي سبق شحنها.		ـ مطابقة الفواتير مع قسائم الشحن.
٢	استلام النقدية: أ ـ المبيعات النقدية	ـ عمليات غير مسجلة بالدفاتر:	ـ ضياع النقدية.	ـ استخدام آلة تسجيل النقدية ومطابقة الأرصدة مع شريط النقدية المتسلمة (بواسطة المشرف).
		ـ السرقة والتلاعب في النقدية. ـ عدم تسجيل النقدية.	ـ تدنية قيمة وتكلفة المبيعات.	
	ب ـ استلام الشيكات بالبريد	عمليات غير صحيحة:	ضياع النقدية	ـ اعداد قائمة بالنقدية المتسلمة.
		ـ السرقة في التلاعب في النقدية	ـ التأخير في تحصيل المستحقات.	الفصل السليم بين الوظائف.
		ـ الخطأ في تسجيل النقدية في حسابات العملاء	ـ الخطأ في أرصدة النقدية وحسابات المدينين.	ـ تسوية حسابات البنك دورياً.
٣	ـ مردودات ومسموحات المبيعات	الخطأ في تبويب العمليات:	ـ ضياع المخزون.	ـ استخدام نماذج مسلسلة.
		ـ الخطأ في الاثبات بالجانب الدائن لحسابات المدينين.	ـ السرقة والتلاعب في النقدية.	الأرقام للتسجيل بالجانب الدائن لحسابات العملاء.
		ـ الخطأ في تسجيل المردودات بحسابات المخزون.	ـ الخطأ في أرصدة حسابات العقلاء والمردودات.	ـ اعداد تقرير استلام المردودات وارفاقه بمستند الاثبات بالجانب الدائن لحسابات العملاء. ـ اعتماد المختص لكافة المردودات.

شكل رقم (٣): وظائف عمليات المبادلة وأساليب الرقابة عليها

الوظائف	الأخطاء والمخالفات المحتملة	النتائج المحتملة عن عدم اكتشاف الأخطاء	أساليب الرقابة الوقائية والتحذيرية والعلاجية اللازمة
١ ـ تسجيل المبيعات: أ ـ التسجيل باليومية والترحيل	السهو أو الخطأ في تسجيل العمليات:	ـ خطأ في قيمة المبيعات وأرصدة حسابات المدينين	ـ استخدام نماذج الفواتير المرقمة والمحاسبة عنها بالكامل.
	ـ مبيعات غير مسجلة بالدفاتر		
	ـ مبيعات مسجلة بالخطأ		ـ التحقق من صحة قيمة الفواتير حسابياً ودقة اثباتها بالدفاتر (بواسطة المشرف).
ب ـ تحديث الأستاذ الفرعي لحسابات العملاء دورياً	خطأ في اجمالي العمليات:	ـ عدم مطابقة رصيد حسابات المدينين مع اجمالي حسابات العملاء	ـ فحص عمليات الترحيل.
	ـ خطأ في أرصدة حسابات العملاء.		ـ تسوية أرصدة حسابات المدينين مع الأستاذ الفرعي، دورياً
٢ ـ تسجيل المقبوضات النقدية	السهو أو الخطأ في تسجيل العمليات:	ـ السرقة والتلاعب في النقدية وحسابات العملاء مع تحريف قيمة المبيعات.	ـ اتباع إجراءات محددة للمحاسبة عن المقبوضات النقدية باستخدام مستندات تخضع لرقابة جيدة.
	ـ مقبوضات نقدية غير مسجلة بالدفاتر.		
	ـ خطأ في تسجيل المقبوضات النقدية.		
٣ ـ تسجيل مردودات المبيعات	ـ خطأ في تسجيل مردودات ومسموحات المبيعات.	ـ ضياع المخزون. ـ الخطأ في قيمة المردودات والمسموحات وأرصدة حسابات العملاء.	ـ اتباع إجراءات محددة للمحاسبة عن المردودات والمسموحات باستخدام مستندات تخضع لرقابة جيدة.

الوظائف	الأخطاء والمخالفات المحتملة	النتائج المحتملة عن عدم اكتشاف الأخطاء والمخالفات	أساليب الرقابة الوقائية والتحذيرية والعلاجية اللازمة
٤ ـ تسجيل مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها، واعدام حسابات المدينين	ـ خطأ في قيمة مخصص الديوان المشكوك في تحصيلها. ـ خطأ في التحميل على حسابات المدينين المعدومة.	ـ عدم صحة أرصدة حسابات المدينين. ـ عدم صحة مصروفات الديون المعدومة.	ـ اتباع اجراءات محددة للمحاسبة عن الديون المعدومة. ـ اتباع اجراءات محددة لاعدام حسابات العملاء مع ضرورة اعتمادها بواسطة المختص. ـ تحديد آجال حسابات العملاء دورياً.

شكل رقم (٤): وظائف معالجة البيانات وأساليب الرقابة عليها

الوظائف	الأخطاء والمخالفات المحتملة	النتائج المحتملة عن عدم اكتشاف الأخطاء والمخالفات	أساليب الرقابة الوقائية والتحذيرية والعلاجية اللازمة
١ ـ حيازة وحماية المقبوضات النقدية	ـ الفشل في حماية والاحتفاظ بالمقبوضات النقدية.	ـ سرقة وضياع النقدية.	ـ تحديد المسئولية عن النقدية في نقطة تسلمها. ـ ايداع النقدية المتسلمة يومياً بالبنك بالكامل. استخدام الخزائن الحديدية لحفظ النقدية غير المودعة.
٢ ـ حفظ السجلات	ـ الفشل في حفظ الدفاتر والسجلات المحاسبية.	ـ ضياع السجلات.	ـ تحديد مسئولية الاحتفاظ بالسجلات. ـ تخصيص مكان أمين للاحتفاظ بالسجلات. ـ عمل الاحتياطات اللازمة حتى يمكن إعادة إنشاء السجلات إذا ما أصابها التلف أو الضياع.

شكل رقم (٥): وظائف حماية النقدية والسجلات وأساليب الرقابة عليها

وتتحقق أهداف الرقابة على نظام الايرادات من خلال التنفيذ السليم لعمليات المبادلة، واثبات بياناتها بصحة في السجلات والدفاتر المحاسبية، واتباع أساليب الوقاية الجيدة لحماية أصول وسجلات النظام.

الأخطاء والمخالفات: Errors & Erregularities

أوضحنا في الأشكال السابقة أمثلة لبعض الأخطاء والمخالفات المحتمل حدوثها اذا لم تتوفر أساليب الرقابة الجيدة على عمليات المبادلة ومعالجة البيانات وحماية الأصول والسجلات. كما أشرنا إلى النتائج المحتملة عن هذه الأخطاء والمخالفات، وكذلك إلى إجراءات الوقاية واكتشاف ومعالجة هذه المواقف، وبناء عليه يقوم المراجع بعمل اختبارات الالتزام بتطبيق الاجراءات الرقابية لنظام الايرادات، باستخدام الاستقصاءات (شكل رقم (٦) وخرائط التدفق في أشكال رقم (٧) و(٨) و(٩) التي توضح وظائف تنفيذ طلبات البيع، وتسجيل المبيعات، وتداول وتسجيل المقبوضات النقدية على التوالي)، وعادة ما يقوم المراجع بمتابعة مستند أو مستندين أصليين بهدف التأكد من صحة خرائط تدفق النظام.

١ ـ هل اعتمد قسم الائتمان المبيعات بالأجل قبل شحن البضائع إلى العملاء؟.
٢ ـ هل قسم الائتمان منفصلاً عن قسم المبيعات؟.
٣ ـ هل تحدد أسعار المبيعات بناء على قائمة الأسعار المعتمدة؟.
٤ ـ هل تستخدم نماذج فواتير مسلسلة الأرقام؟.
٥ ـ هل توجد أساليب رقابة على نماذج الفواتير؟.
٦ ـ هل تستخدم نماذج أوامر شحن مسلسلة الأرقام في التصريح بشحن البضائع إلى العملاء؟.
٧ ـ هل توجد أساليب رقابة على نماذج أوامر الشحن؟.
٨ ـ هل يعد قسم الشحن قسائم شحن مسلسلة الأرقام قبل صرح البضائع من المخازن؟.
٩ ـ هل توجد أساليب رقابة على نماذج قسائم الشحن؟.
١٠ ـ هل يتم مطابقة أوامر الشحن وقسائم الشحن والفواتير قبل اثبات المبيعات في السجلات المحاسبية؟.
١١ ـ هل تفحص الفواتير للتأكد من صحتها حسابياً؟.
١٢ ـ هل يتم التسجيل في كل من الأستاذ العام والأستاذ الفرعي من واقع مستندين مختلفين؟.
١٣ ـ هل تؤيد مردودات المبيعات والمسموحات بمستندات مسلسلة رقمياً؟.
١٤ ـ هل تعتمد المردودات والمسموحات بواسطة موظف مختص؟.

١٥ - هل تفتح مظاريف البريد بواسطة شخص آخر بخلاف أمين الصندوق أو كاتب الحسابات؟.

١٦ - هل يقوم المختص بفتح مظاريف البريد باعداد قائمة يومية المقبوضات النقدية (شيكات) المتسلمة؟.

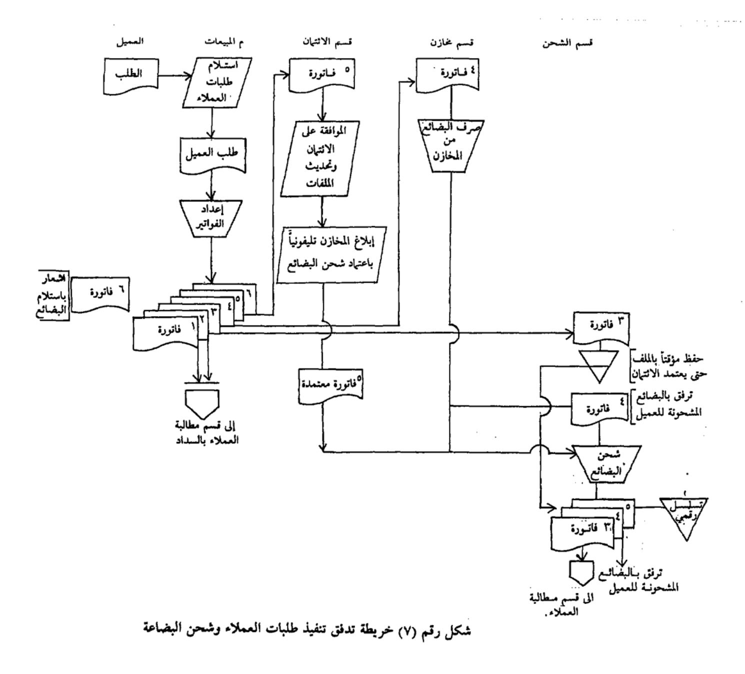
١٧ - هل يتم مطابقة قائمة المقبوضات النقدية مع الايداعات النقدية يومياً؟.

١٨ - هل يتم مطابقة قائمة المقبوضات النقدية وقسائم الايداع دورياً مع القيود المدينة في حسابات النقدية والدائنة بحسابات العملاء؟.

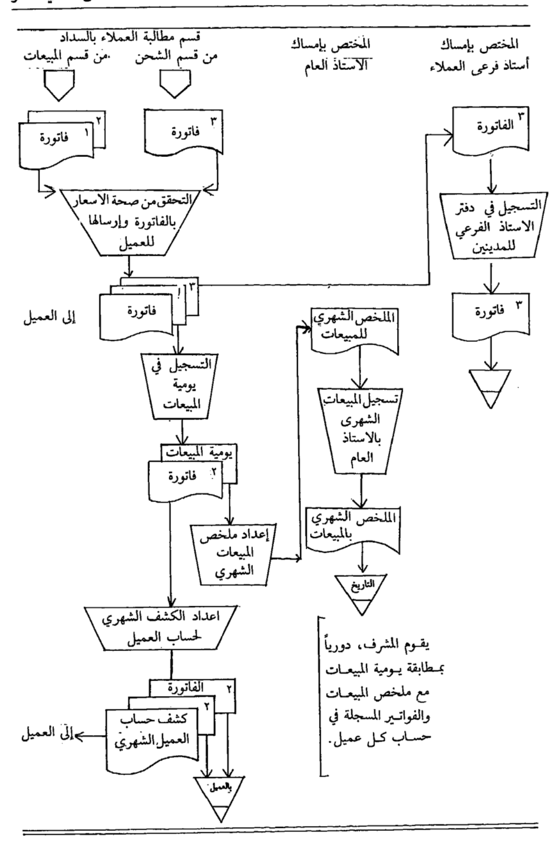
١٩ - هل يتم تسجيل المقبوضات النقدية في كل من الأستاذ العام والأستاذ الفرعي لحسابات العملاء من واقع مستندين مختلفين؟.

٢٠ - هل يتم مطابقة أرصدة حسابات المدينين في دفتر الأستاذ الفرعي دورياً مع حساب الأستاذ العام؟.

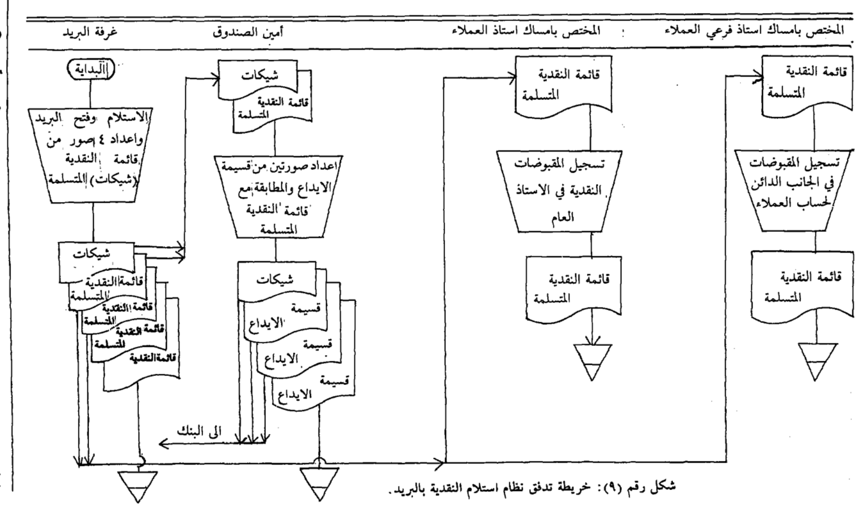
شكل رقم (٦): استقصاءات الرقابة الداخلية.



شكل رقم (٧) خريطة تدفق تنفيذ طلبات العملاء وشحن البضاعة



شكل رقم (٨): خريطة تدفق تسجيل المبيعات وحسابات المدينين.



شكل رقم (٩): خريطة تدفق نظام استلام النقدية بالبريد.

الفصل بين المسؤوليات: Separation of Responsibilities

يتطلب الفصل السليم بين مسؤوليات الوظائف توزيع مهام نظام الرقابة الداخلية على عدد من العاملين والأقسام حتى يمكن حماية الموارد والحصول على معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها.

فيجب عند تنفيذ طلبات البيع فصل وظيفة اعتماد الائتمان عن كل من وظيفة استلام النقدية والتسجيل في الدفاتر المحاسبية والبيع. ومن خلال الفصل بين هذه الوظائف الهامة يمكن تقليل احتمال حدوث أخطاء أو مخالفات في نظام الايرادات. فلنفترض على سبيل المثال أن المختص بوظيفة اعتماد الائتمان يقوم في نفس الوقت بتداول النقدية المتسلمة من المدينين، في هذه الحالة سنجد أنه قد يكون باستطاعته أن يصرح بإعدام رصيد حساب أحد المدينين واختلاس شيك السداد المرسل بطريق البريد. وكذلك إذا اختص موظف ما باعتماد الائتمان وإمساك سجلات المدينين، فإنه سيكون باستطاعته ـ في هذه الحالة ـ إخفاء خطأ قراره بمنح الائتمان من خلال اعتماد مردودات أو مسموحات بدلاً من التصريح بإعدام الحساب نظراً لماطلة العميل في سداد رصيده. كما أن الهدف الأساسي من فصل وظائف اعتماد الائتمان عن وظائف البيع هو الحد من التصريح بائتمان مشكوك فيه في سبيل زيادة المبيعات. فغالباً ما لا يكون اهتمام مدير المبيعات، مثلاً، بتحصيل قيمة المبيعات الآجلة مساو لاهتمامه بزيادة قيمة مبيعاته.

أما بخصوص تداول وتسجيل المقبوضات النقدية فيجب الفصل بين وظيفة تداول النقدية والتسجيل في حسابات المدينين حتى لا يستطيع الموظف الذي يتداول النقدية سرقة المقبوضات النقدية وعمل تعديلات في حسابات المدينين لإخفاء سرقة المقبوضات النقدية وعمل تعديلات في حسابات المدينين لإخفاء سرقته. كما يجب الفصل بين وظيفة إعداد وإرسال كشوف الحسابات الشهرية للمدينين ووظيفة تداول النقدية المتسلمة منهم. وغالباً ما تعتمد أساليب الرقابة على الدور الذي يلعبه المدينون في الرقابة على أرصدة حساباتهم اعترافاً بمبدأ أن يراعى العميل مصالحه الخاصة، وبذلك يتوقع أن يعترض العميل على رصيد حسابه الذي لا يعكس سداده للمبلغ المستحق عليه. ففي استطاعة الشخص الذي يتداول المقبوضات النقدية ويسجلها في حسابات العملاء أن يسرق النقدية ولا يرسل كشف حساب العميل لإخفاء الأمر مؤقتاً.

يجب أن يعتمد الخصم المسموح به للعملاء رئيس قسم الائتمان حتى لا يتمكن الموظف المختص باستلام النقدية من أن يختلس قيمة الخصم غير المستحق، والذي دفعه العميل نقداً ضمن شيك سداد رصيد حسابه بعد انتهاء فترة الخصم المسموح بها، ومن ثم إخفاء تلاعبه من خلال عمل قيد محاسبي لتحميل حساب الخصم النقدي بدلاً من إثبات إجمالي قيمة المبلغ المتسلم في حساب النقدية.

كما يجب أن يمسك الاستاذ الفرعي لحسابات النقدية والمبيعات موظف مختلف عن الموظف المختص بحسابات الاستاذ العام. فالفصل بين مسؤوليات هاتين الوظيفتين يدعو إلى ضرورة مطابقة وتسوية أي فروق في تسجيل عمليات المبيعات واستلام النقدية دورياً، حيث يجب أن يساوي مجموع أرصدة حسابات الاستاذ الفرعي أرصدة حسابات الأستاذ العام (حسابات المراقبة). وأخيراً يجب الفصل بين مسؤولية تداول النقدية واعتماد أي عمليات غير نقدية تدخل بالجانب الدائن من حسابات المدينين. فقد يؤدي عدم الفصل بين هاتين الوظيفتين الى اختلاس النقدية المتسلمة من المدينين وإخفاء السرقة من خلال إثبات عملية غير نقدية في الجانب المدين لأحد حسابات الأستاذ العام مثل حسابات المردودات أو الخصم النقدي، وفي الجانب الدائن لحسابات المدينين. كذلك الأمر بالنسبة لإعدام حسابات المدينين غير القابلة للتحصيل فيجب اعتماد هذه العمليات بواسطة موظف مسؤول وطبقاً لسياسة المؤسسة.

وقد صمم كل من الاستقصاء (شكل رقم ٦) وخرائط التدفق (ا لأشكال رقم ٧ حتى ٩) لاكتشاف ما إذا كان نظام الرقابة المحاسبية تحت الفحص يراعى أصول الفصل السليم بين الوظائف كما أوضحناها سلفاً.

تحديد مسؤوليات العاملين: Specific Responsibilities for Specific Personnel

إنه من الضروري أن توزع مسؤوليات آداء وظائف نظام الإيرادات على عدد من الموظفين تحدد مسؤولية كل منهم على حدة، نظراً للاعتبارات التالية:

١ ـ يعتبر الموظف المختص بتداول النقدية مسؤولاً عنها ابتداء من نقطة تسلمها حتى إيداعها بحساب المؤسسة بالبنك. ولذلك يجب أن تشتمل وظيفة أمين

الصندوق على إعداد قائمة المقبوضات النقدية وقت تسلمها، والتي تكون بمثابة المستند الأصلي لتسجيل المقبوضات في حسابات المدينين. كما يجب مطابقة محتويات قائمة المقبوضات النقدية مع قسيمة إيداع النقدية بالبنك. ويعني ذلك عدم عمل أي بمدفوعات نقدية من المقبوضات النقدية التي يتم إيداعها بالكامل في حساب المؤسسة بالبنك، ويعتبر ذلك من أساليب الرقابة الفعالة على عمليات النقدية.

٢ ـ يعين موظف مسؤول لاتخاذ قرارات إعدام حسابات المدينين غير القابلة للتحصيل لا يدخل في اختصاصه أي عمليات ينطوي عنها تداول المقبوضات النقدية المتسلمة من المدينين.

٣ ـ يعين عدداً مختلفاً من الموظفين لأداء وظائف المبيعات المتنوعة، مثل تعيين موظفاً خاصاً لدراسة وتقييم واعتماد الائتمان الممنوح للعملاء، وعدم تنفيذ أي مبيعات قبل الحصول على توقيع هذا الموظف بالموافقة. وبالمثل يجب الحصول على موافقة المختص بقسم الشحن قبل صرف أي بضائع من المستودعات، كما يجب أن يكون المختص بقسم الاستلام مسؤولاً عن تسليم كافة المردودات من العملاء.

كفاية المستندات: The Necessary Documents

يجب أن تعزز كافة عمليات نظام الإيرادات بمجموعة كافية من السجلات والنماذج والتصاريح مشتملة على:

١ ـ طلبات الشراء المقدمة من العميل.

٢ ـ نموذج اعتماد طلب الشراء المقدم من العميل (أحد صور فاتورة البيع شكل رقم ٧).

٣ ـ فاتورة البيع.

٤ ـ إذن شحن البضائع المعتمد (أحد صور فاتورة البيع، شكل رقم ٧).

٥ ـ قسيمة الشحن، كدليل على صرف البضائع إلى شركة الشحن (إحدى صور فاتورة البيع، شكل رقم ٧).

٦ ـ مذكرة دائنة.

٧ ـ إشعار السداد الذي تعده المؤسسة ـ أو المرتد من العميل ـ بصحبة شيك السداد.

٨ - نموذج التصريح باعدام حسابات المدينين غير القابلة للتحصيل (يجب اعتمادها بواسطة موظف مختص).
٩ - نموذج التصريح واعتماد قبول أوراق قبض من العملاء.
١٠ - الكشوف الشهرية لحسابات المدينين.
١١ - دفتر أستاذ فرعي لتسجيل حسابات المدينين المعدومة.

ومن المعتاد أن تسجل عمليات نظام الإيرادات في اليوميات الخاصة بالمبيعات ومردودات المبيعات والمقبوضات النقدية. وتبين الأشكال من رقم (٧) حتى رقم (٩) أنواع المستندات المستخدمة في الرقابة المحاسبية على نظام الإيرادات.

وحتى تكون تلك المستندات والسجلات فعالة في الرقابة على عمليات نظام الإيرادات، يجب تنظيمها واستخدامها بالشكل التالي:

١ - يجب فحص واعتماد الائتمان الممنوح للعملاء على نموذج الموافقة على طلب العملاء.

٢ - يجب ترقيم الفواتير مسبقاً في تسلسل، والمحاسبة عن عدد نماذج الفواتير المخصصة لكل مندوب بيع.

٣ - يجب ترقيم المذكرات الدائنة مسبقاً في تسلسل، والمحاسبة عن عدد النماذج كما هو متبع في فواتير البيع. كما يجب اتباع الإجراءات الرسمية لاعتماد المذكرات وإرفاق كافة المستندات المؤيدة للعملية.

٤ - يجب إعداد إشعار استلام النقدية (نموذج متسلسل الأرقام) فور استلام النقدية مباشرة.

٥ - يجب التصريح واعتماد إعدام حسابات المدينين غير القابلة للتحصيل، بناء على المستندات المرفقة بطلب الموافقة على إعدام الحساب، بواسطة موظف مختص قبل إدخال تلك العمليات في حسابات المدينين بالأستاذ العام والفرعي. كما يجب أن تكون هناك إجراء رسمي لإعادة فحص الحسابات المعدومة توقعاً لاحتمال تحصيلها، حيث قد يؤدي عدم وجود مثل هذا الاجراء الى احتمال التلاعب في التحصيل من قبل هؤلاء المدينين (الذين سبق إعدام أرصدة حساباتهم) واختلاس النقدية المحصلة وعدم إثباتها بالسجلات.

٦ - يجب اتباع إجراء رسمي لإعداد وإرسال كشوف حسابات المدينين الشهرية.

٧ - يجب استخدام نماذج أذون الشحن المسلسلة الأرقام للتصريح بإصدار البضائع من المستودعات. كما يجب المحاسبة عن عدد النماذج المستخدمة ومطابقتها مع كل من طلبات الشراء المقدمة من العملاء وفواتير البيع. وبهذا الأسلوب تتحقق المؤسسة من مطابقة الفواتير للبضائع التي تم شحنها إلى العملاء.

٨ - يجب استخدام حساب المدينين في دفتر الاستاذ العام للرقابة على حسابات العملاء بدفتر الاستاذ الفرعي.

٩ - يجب اتباع إجراء رسمي للتصريح بقبول أوراق القبض من العملاء.

كفاءة الموظفين: Qualified Personnel

يجب العناية في اختيار العاملين حتى تكون مهارات وكفاءة هؤلاء الموظفين المسؤولين عن آداء وظائف نظام الإيرادات المختلفة ملائمة لمتطلبات هذه الوظائف من مؤهلات، ويتحقق هذا الهدف من خلال وضع واتباع سياسة توظيف وترفيع فعالة. فيجب على سبيل المثال أن يعين موظف ذا كفاءة عالية في حفظ وإمساك السجلات والدفاتر المحاسبية لأداء هذه الوظيفة، كما يتولى مسؤولية استلام وتداول النقدية موظف يحظى بثقة رؤسائه من حيث الأمانة والكرامة (كما لا يغفل ضرورة التأمين ضد خيانة الأمانة). وأخيراً يجب أن يكون المختص بفحص واعتماد منح الائتمان للعملاء شخصاً ذا خبرة في آداء هذه الوظائف.

حماية الأصول والسجلات: Protection of Assets & Recordes

يجب بالطبع حماية الأصول والسجلات الخاصة بنظام الإيرادات ضد التلف أو التلاعب كما يلي:

١ - يجب استخدام الخزائن الحديدية لحفظ النقدية التي يتم إيداعها بالبنوك.

٢ - يجب إيداع كافة المقبوضات النقدية بالبنوك دون استخدام أي جزء منها لعمل المدفوعات النقدية.

٣ - يجب استخدام الخزائن الحديدية كذلك لحفظ السجلات المحاسبية وحمايتها من التلف أو التلاعب فيما تحتويه من بيانات.

تقييم أساليب الرقابة على السجلات الالكترونية:

يصاحب استخدام نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية تركيز الوظائف التي يمكن الفصل بينها تحت النظام اليدوي في مركز الكومبيوتر، ولهذا تكون دراسة وتقييم أساليب الرقابة العامة على إدارة وتنظيم مركز الكومبيوتر ذات أهمية كبرى. كما تشتمل مهام المراجع فحص وتقييم أساليب الرقابة على التطبيقات المحاسبية لنظام الإيرادات والتي تتمثل في المدخلات ومعالجة البيانات والمخرجات الموضحة فيما يلي:

١ - أساليب الرقابة على المدخلات:

أ - يجب توفير إجراءات للتأكد من المحاسبة عن كافة بيانات عمليات نظام الإيرادات اعتباراً من نقطة المبادلة حتى تسليم البيانات لمركز الكومبيوتر، وذلك لضمان عدم ضياع أي بيانات والتأكد من وصولها بالكامل لمراكز الكومبيوتر لمعالجتها.

ب - يجب توفر الإجراءات اللازمة للتأكد من صحة وسلامة تحويل البيانات إلى لغة الآلة.

٢ - أساليب الرقابة على معالجة البيانات:

أ - يجب توفر الإجراءات اللازمة للتأكد من صحة معالجة كافة البيانات التي أدخلت بنظام الكومبيوتر. ويتم مقارنة المجاميع الرقابية للمبيعات والمردودات والمقبوضات النقدية، والتي تم إعدادها عند استلام البيانات، مع تلك المجاميع المستخرجة من معالجة البيانات للتأكد من معالجة كافة المدخلات.

ب - يجب إعداد برامج الكومبيوتر لعمل الاختبارات المنطقية على بعض حقول البيانات الهامة في الوحدة المركزية لمعالجة البيانات، مثل اختبارات التأكد من صحة محتويات حقل البيانات (عددية أو أبجدية

أو مختلطة) واختبارات التأكد من صحة أرقام حسابات المدينين (باستخدام المقاطع الرقابية).

جـ ـ يجب توفير الإجراءات اللازمة للتحقق من تسلسل مدخلات بيانات عمليات نظام الإيرادات من خلال المحاسبة عن أرقام الفواتير والمستندات الأخرى.

د ـ يجب تسجيل بطاقات التعريف الالكترونية (الأمامية والخلفية) على أشرطة ملفات البيانات كما يجب اختبار هذه البطاقات خلال خطوات تحديث هذه الملفات.

٣ ـ أساليب الرقابة على المخرجات:

أ ـ يجب تسجيل بطاقات التعريف الالكترونية (الأمامية والخلفية) على أشرطة ملفات بيانات المخرجات حتى يمكن تقليل مخاطر أخطاء استخدام هذه الملفات.

ب ـ يجب استخراج المجموع الرقابي الخاص بكل عملية معالجة للبيانات ومقارنته مع المجموع الرقابي السابق حسابه (في خطوة معالجة البيانات) بواسطة شخص آخر بخلاف مستخدمي نظم الكومبيوتر.

جـ ـ يجب فحص واعتماد تصحيح الأخطاء والتعديلات في محتويات الملفات الرئيسية قبل إدخالها.

د ـ يجب تتبع تصحيح الأخطاء والتعديلات المعتمدة لمحتويات الملفات الرئيسية للتأكد من سلامة إجراءات تصحيح أو تعديل هذه الملفات.

٤ ـ أساليب الرقابة على الملفات:

أ ـ يجب تسجيل المجاميع الرقابية على كل الملفات مع ضرورة التحقق من صحتها قبل استخدام تلك الملفات في معالجة البيانات.

ب ـ يجب الاحتفاظ بملفات احتياطية ببيانات نظام الايرادات يمكن استخدامها لإنشاء ملفات جديدة حالة تعرض الملفات الرئيسية للتلف أو الضياع، مثل استخدام أسلوب الأجيال الثلاثة.

جـ ـ يجب حماية الملفات ضد التلف أو الضياع.

د ـ يجب التأكد دورياً من سلامة محتويات الملفات الرئيسية من خلال طباعة البيانات المسجلة على الأشرطة أو الاسطوانات الممغنطة وفحص هذه البيانات على ضوء مصادرها الأصلية.

اختبار الالتزام بإجراءات الرقابة الداخلية:

Testing the Systems for Compliance

يستطيع المراجع، من خلال دراسته المبدئية لنظام الرقابة الداخلية، التعرف على وتفهم المناخ الرقابي وتدفق العمليات بالمؤسسة من خلال دراسة الهيكل التنظيمي ودليل الإجراءات وعمل الاستقصاءات. وكما أوضحنا سابقاً، تهدف هذه الدراسة إلى تحديد أساليب الرقابة التي في إمكان المراجع أن يعتمد عليها، ومن ثم يقوم بدراستها بالشكل المفصل الذي عرضناه في الصفحات السالفة.

وإذا ما اقتنع المراجع بكفاية وملاءمة أساليب الرقابة الموضوعة التي يحتويها النظام للوقاية من الأخطاء الجوهرية أو المخالفات أو اكتشافها، فإنه يجب عليه ـ بعد ذلك ـ أن يتأكد من ما إذا كان موظفي المؤسسة ملتزمون باتباع تطبيق هذه الإجراءات والأساليب التي ينص عليها نظام الرقابة الداخلية. ويجب على إدارة المؤسسة العليا أن تحث العاملين على الالتزام بهذه الاجراءات، من خلال وضع السياسات التشغيلية الملائمة مثل تدريب الموظفين وإعدادهم لأداء المهام المخصصة لكل منهم، حتى يكون على علم تام بمسئوليات وظيفته وعلاقتها بباقي الوظائف الأخرى بالمؤسسة. كما يقوم المراجع الداخلي من فترة لأخرى بفحص مدى التزام موظفي المؤسسة بتطبيق الإجراءات وإدراكهم لمسئوليات وظائف وكفاءة تلبيتهم لمتطلبات الوظيفة.

وبجانب توفر هذه السياسات التشغيلية التي تشجع على الالتزام بمتطلبات نظام الرقابة الداخلية، إلا أنه يجب على المراجع القانوني فحص تطبيق مواصفات النظام للتأكد من صحة وسلامة الالتزام بهذه الاجراءات. وتركز اختبارات الالتزام بإجراءات الرقابة الداخلية على الإجابة على ثلاثة استفسارات وهي:

أ ـ هل يتم أداء الإجراءات الضرورية؟.

ب ـ هل يتم آداء هذه الاجراءات طبقاً لما جاء في دليل الاجراءات؟.
جـ ـ من يقوم بآداء هذه الاجراءات؟.

ومن غير الممكن اختبار الالتزام ببعض الإجراءات، مثل الفصل بين الاختصاصات، باستخدام المعاينات، نظراً لعدم وجود أدلة مستندية. ويتم اختبار هذه الاجراءات من خلال الاستفسارات أو ملاحظة آداء الوظائف أثناء تنفيذها.

وعلى عكس ذلك، ينتج عن تنفيذ بعض الاجراءات أدلة مستندية تحتوي على بيانات العمليات والتي يمكن اختبارها بأسلوب المعاينات للتحقق من الالتزام بإجراءات الرقابة، وسنقوم في هذا الجزء بدراسة هذه الأنواع من الاختبارات.

ويتم عمل اختبارات الالتزام بإجراءات رقابة العمليات المؤيدة بمستندات (Documented Internal Controls) باختيار عينه من مستندات مجتمع هذه العمليات المحاسبية، حيث يحدد حجم العينة أما على أساس الحكم الشخصي، أو باستخدام الأساليب الاحصائية التي درسناها في الفصل العاشر من هذا الكتاب. وبصرف النظر عن أسلوب تحديد حجم العينة، فإن خطوات اختبار الالتزام بإجراءات الرقابة الداخلية تكون كما يلي:

أ ـ تحديد هدف المراجعة الواجب تحقيقه من آداء الاختبار.
ب ـ وضع الفرض الملائم لكل من صفات الرقابة الداخلية.
جـ ـ اختيار العينة.
د ـ فحص العينة.
هـ ـ دراسة نتائج فحص العينة.
و ـ اتخاذ قرار المراجعة.

ويوضح كل من الشكل (١٠) و (١١) برامج المراجعة الخاصة ببعض اختبارات عمليات المبيعات والمقبوضات النقدية، حيث تهدف اختبارات المراجعة في كلا الحالتين إلى التأكد من الالتزام بتطبيق إجراءات وأساليب الرقابة المنصوص عليها في نظام الرقابة الداخلية والتي تم فحصها وتقييمها خلال الخطوة الأولى من خطوات مراجعة النظام. كما توضح الأشكال رقم (١٢) و (١٣) اختبارات صفات الرقابة الداخلية لبعض العناصر التي تم اختيارها في برامج المراجعة، وتوضح هذه الأشكال خطوات اختبار العمليات والمتعلقة بفحص صفات نظام

الرقابة الداخلية والتي تتكون من تحديد مجتمع المراجعة، والحجم الافتراضي للعينة، وإجراءات الحصول على أدلة المراجعة، وصفات (أو وصف) كل اختبار على حدة (الخطوات الأربعة الأولى الموضحة أعلاه).

برنامج مراجعة عمليات المبيعات
وحسابات المدينين

١ ـ اختر عينة من ملف أوامر البيع.

أ ـ افحص التسلسل الرقمي لأوامر البيع.

ب ـ تتبع أوامر البيع إلى فواتير البيع الخاصة بكل منها ومستندات الشحن وتسجيلها بدفتر يومية المبيعات.

جـ ـ افحص أوامر البيع وفواتير البيع الخاص بكل منها للتحقق من اعتماد قسم الائتمان لعملية البيع بالأجل قبل تنفيذها، وكذلك من وجود تأشيره القسم بما يفيد تدقيق الأسعار والكميات وقيمة المبيعات بالفاتورة.

٢ ـ اختر عينة من مستندات الشحن من ملفات قسم الشحن:

أ ـ افحص التسلسل الرقمي لفواتير البيع.

ب ـ افحص الفواتير للتأكد من ختمها بما يفيد شحن البضائع إلى العميل.

جـ ـ افحص مستندياً بمطابقة الفواتير مع ملفات قسم الشحن وملفات أوامر البيع.

٤ ـ اختر عينة من بنود يومية المبيعات:

أ ـ افحص مستندياً بمطابقة بنود يومية المبيعات مع مستندات العمليات (الفواتير وأوامر البيع ومستندات الشحن).

ب ـ تتبع ترحيل العمليات إلى دفتر الاستاذ الفرعي لحسابات المدينين.

٥ ـ اختر عينة من الإجماليات الشهرية ليومية المبيعات لمطابقتها مع القيمة المرحلة إلى دفتر الاستاذ العام لحسابات المبيعات والمدينين.

٦ ـ اختر عينة من بنود حسابات المبيعات والمدينين بدفتر الاستاذ العام لمطابقتها مع الاجماليات الشهرية ليومية المبيعات.

٧ ـ اختر عينة من بنود حسابات المدينين بدفتر الاستاذ الفرعي لمطابقتها مستندياً مع عناصر يومية المبيعات.

شكل رقم (١٠): بعض إجراءات برنامج المراجعة لاختبار عمليات البيع بالأجل وحسابات المدينين.

برنامج مراجعة عمليات
المقبوضات النقدية

١ - اختر عينة من إيصالات البيع النقدي أو شريط تسجيل النقدية المتسلمة:

أ - طابق إجمالي قيمة النقدية المسجلة في آلة استلام النقدية مع قيمة المبيعات وتتبعها في يومية المبيعات.

ب - طابق إجمالي قيمة النقدية المسجلة في آلة استلام النقدية مع النقدية المودعة بالبنوك وافحصها مستندياً لمطابقتها في قسيمة الإيداع.

جـ - افحص التسلسل الرقمي لإيصالات البيع النقدي، إذا ما كانت مستخدمة.

٢ - اختر عينة من البنود الدائنة بحسابات المدينين في دفتر الأستاذ الفرعي:

أ - افحص مستندياً بمطابقة البنود الدائنة مع إشعارات السداد.

ب - افحص مستندياً بمطابقة البنود الدائنة مع الإشعارات الدائنة أو قرارات إعدام حسابات المدينين غير القابلة للتحصيل والموجودة بقسم الائتمان. يجب الاهتمام بأي قيود دائنة في حسابات المدينين لا يؤيدها مستندات.

٣ - طابق إجمالي الجانب الدائن بحسابات المدينين في دفتر الاستاذ الفرعي مع الجانب الدائن لحساب المدينين في دفتر الأستاذ العام عن عدد من الأشهر.

٤ - اختر عينة من ملف الإشعارات الدائنة:

أ - افحص التسلسل الرقمي للإشعارات الدائنة.

ب - تتبع عمليات الترحيل إلى الجانب الدائن بكل من حسابات الاستاذ العام والأستاذ الفرعي.

جـ - أعد حساب مقدار الخصم النقدي وتحقق من صحة مردودات المبيعات على ضوء تقارير استلام البضاعة المرتدة.

٥ - اختر عينة من الكشوف اليومية لإشعارات السداد:

أ - افحص مستندياً بمطابقة قيود اليومية مع إشعارات السداد.

ب - تتبع - عمليات خاصة بأيام محددة - إلى الحسابات المعينة في دفتر الأستاذ الفرعي. كذلك تتبع إجمالي العمليات المسجلة في دفتر الأستاذ الفرعي إلى قيود اليومية العامة الخاصة بإثباتها في الأستاذ العام (من حساب النقدية إلى حساب المدينين).

جـ - طابق قائمة إشعارات السداد اليومية مع النقدية المودعة يومياً. وافحصها مستندياً مع قسيمة الايداع الأصلية المعتمدة بواسطة البنك.

٦ - اختر عينة من بنود يومية المقبوضات النقدية:

أ - افحص مستنديا بمطابقة بنود يومية المقبوضات مع إيصالات المبيعات النقدية أو إشعارات السداد.

ب - تتبع المقبوضات في الجانب الدائن لحسابات المدينين في دفتر الأستاذ الفرعي وحسابات المدينين والنقدية بالأستاذ العام.

جـ - طابق الإجمالي اليومي للنقدية مع قسائم إيداع النقدية اليومي المعتمدة بواسطة البنك.

٧ - اختر عينة من الإيداعات النقدية من كشف حساب البنك وافحصها مستندياً مع إجمالي قائمة اشعارات السداد وإجمالي قيمة يومية المقبوضات.

٨ - اختر عينة من بنود حسابات النقدية وحسابات المدينين وحساب المبيعات في دفتر الأستاذ العام، وافحصها مستندياً بمطابقتها مع الإيداعات بالبنك.

شكل رقم (١١): بعض إجراءات برنامج المراجعة لاختبار عمليات المقبوضات النقدية وحسابات المدينين.

الملفات تحت الفحص	البيانات (المجتمع)	حجم العينة*	اجراءات المراجعة	وصف الاختبار: من	وصف الاختبار: إلى
١ . أن تكون أوامر البيع:					
أ. متسلسلة رقمياً	ملف أوامر البيع	٢٤٠	افحص التسلسل الرقمي	لا يوجد	
ب. مثبتة في الفواتير ومستندات الشحن ويومية المبيعات	ملف أوامر البيع	٢٤٠	تتبع	ملف أوامر البيع	ملف الفواتير
جـ. معتمدة بواسطة رئيس قسم الائتمان بعد تدقيق الأسعار والكمية والقيمة.	ملف أوامر البيع	٢٤٠	أعد حساب القيمة افحص مستندياً	لا يوجد ملف أوامر البيع	 قائمة الأسعار وملفات الائتمان
٢ . أن تكون مستندات الشحن:					
أ. متسلسلة رقمياً.	ملفات مستندات الشحن.	طبقاً للحكم الشخصي.	افحص التسلسل الرقمي.	لا يوجد	
ب. مرفقة بكافة مستندات عملية البيع.	ملفات مستندات الشحن.	طبقاً للحكم الشخصي.	افحص مستندياً.	ملفات مستندات الشحن	ملف الفواتير
٣ . أن تكون فواتير البيع:					
أ. متسلسلة رقمياً.	ملفات الفواتير.	طبقاً للحكم الشخصي.	افحص التسلسل الرقمي.	لا يوجد	
ب. سلمت لقسم الرقابة على المخزون لاصدار أمر صرف البضائع.	ملفات الفواتير (صورة رقم ٠٠٠).	٣٠٠	افحص اعتماد قسم الرقابة بصرف المخزون.	لا يوجد	

	جـ. مرفقة مع أمر الشحن وأمر البيع.	ملفات الفواتير.	١٦٠	افحص مستندياً.	ملفات الفواتير	ملفات الفواتير وأوامر البيع
٤.	أن تكون بنود يومية المبيعات:					
	أ. مؤيدة بالمستندات.	قيود يومية المبيعات.	٢٤٠	افحص مستندياً.	يومية المبيعات	أوامر البيع والفواتير ومستندات الشحن
	ب. مسجلة بصحة في دفاتر الاستاذ الفرعي.	قيود يومية المبيعات.	٢٤٠	تتبع	يومية المبيعات	حسابات المدينين في الاستاذ الفرعي.
	جـ. مسجلة بصحة في دفاتر الاستاذ العام.	اجمالي قيود يومية المبيعات.	الحكم الشخصي	طابق	يومية المبيعات	حسابات الاستاذ العام
٥.	أن تكون قيود حسابات الاستاذ العام مؤيدة بالاجمالي الشهري لليوميات الخاصة.	المبالغ المدينة والدائنة بحسابات دفتر الاستاذ العام.	الحكم الشخصي.	طابق	الاستاذ العام	يومية المبيعات
٦.	أن تكون بنود حسابات الاستاذ الفرعي مطابقة لبنود يومية المبيعات.	المبالغ المدينة في حسابات الاستاذ الفرعي.	الحكم الشخصي.	طابق.	الاستاذ الفرعي	بنود يومية المبيعات

* تم تحديد حجم عينات هذه الأمثلة باستخدام طريقة معاينة الصفات. وقد استخدمت المتغيرات التالية لبساطة العرض: درجة الثقة المطلوبة = ٩٥٪، نسبة الأخطاء المتوقعة = ٢,٥٪، الحد الأقصى المطلوب للدقة = ٥٪. ويختلف حجم العينة عملياً طبقاً لدرجة الدقة والقدرة على الاعتماد التي يرغب المراجع في تحقيقها.

الشكل رقم (١٢): طريقة اختبار عمليات المبيعات وحسابات المدينين

الملفات تحت الفحص	البيات (المجتمع)	حجم العينة*	اجراءات المراجعة	وصف الاختبار: من	وصف الاختبار: إلى
١. أن تكون ايصالات البيع النقدي أو أشرطة تسجيل استلام النقدية:					
أ. متسلسلة رقمياً.	ايصالات وأشرطة استلام النقدية.	الحكم الشخصي.	افحص التسلسل الرقمي.	لا يوجد	
ب. بمثابة مستند تسجيل المبيعات النقدية.	ايصالات وأشرطة استلام النقدية.	٢٤٠	تتبع	ايصالات وأشرطة استلام النقدية	يومية المبيعات
جـ. مطابقة للمقبوضات والايداعات اليومية.	ايصالات وأشرطة استلام النقدية.	الحكم الشخصي	طابق	ايصالات وأشرطة استلام النقدية	ملخص النقدية وقسائم الايداع
٢. أن تكون البنود الدائنة في حسابات الاستاذ الفرعي:					
أ. والخاصة بالنقدية، مؤيدة باشعارات السداد.	المبالغ الدائنة في حسابات الاستاذ الفرعي.	٢٤٠	افحص مستندياً.	بنود حساب الاستاذ	اشعارات السداد
ب. والخاصة بعمليات غير نقدية، مؤيدة باشعارات دائنة.	المبالغ الدائنة في حسابات الاستاذ الفرعي.	٢٤٠	افحص مستندياً.	بنود حساب الاستاذ	المذكرات الدائنة ومذكرات اعدام الحسابات
جـ. بناء على مذكرة اعدام حسابات العملاء المعتمدة بواسطة مدير الائتمان.					

د. مطابقة للجانب الدائن بحساب الاستاذ العام.	المبالغ الدائنة في حسابات الاستاذ الفرعي.	الحكم الشخصي.	طابق	حسابات الاستاذ الفرعي	حسابات الاستاذ العام
٣. أن تكون المذكرات الدائنة:					
أ. متسلسلة رقمياً.	ملف المذكرات الدائنة.	الحكم الشخصي	افحص التسلسل الرقمي		لا يوجد
ب. مسجلة بصحة في الحسابات.	ملف المذكرات الدائنة.	٢٤٠	تتبع	ملف المذكرات الدائنة	بنود حسابات دفتر الاستاذ الفرعي
جـ. صحيحة القيمة.	ملف المذكرات الدائنة.	٢٤٠	أعد حساب الخصم النقدي... الخ		لا يوجد
٤. أن تكون قوائم اشعارات السداد اليومية:					
أ. مؤيدة باشعارات السداد.	ملف قوائم اشعارات السداد.	الحكم الشخصي	افحص مستندياً	قائمة اشعارات السداد	اشعارات السداد
ب. مسجلة بصحة في حسابات الاستاذ الفرعي والاستاذ العام.	ملف قوائم اشعارات السداد.	١٦٠	تتبع	قائمة اشعارات السداد	البنود الدائنة لحسابات الاستاذ الفرعي
جـ. مطابقة للايداعات اليومية للنقدية.	ملف قوائم اشعارات السداد.	١٦٠	طابق	قائمة اشعارات السداد	البنود الدائنة لاثبات قسائم الايداع بالاستاذ العام
٥. أن تكون قيود يومية المقبوضات النقدية:					

أ. بخصوص المبيعات النقدية، مؤيدة بالمبيعات.	قيود يومية المقبوضات.	١٦٠	افحص مستندياً	قيود اليومية	ايصالات المبيعات أو أشرطة استلام النقدية
ب. مسجلة بصحة في الحسابات.	قيود يومية المقبوضات.	١٦٠	تتبع	قيود اليومية	حسابات الاستاذ الفرعي والاستاذ العام.
جـ. مؤيدة بواسطة قسائم الايداع المعتمدة.	قيود يومية المقبوضات.	١٦٠	افحص مستندياً	قيود اليومية	قسائم ايداع النقدية المعتمدة
٦. أن تكون الايداعات اليومية مؤيدة بقائمة اشعارات السداد.	ملف قسائم الايداع.	الحكم الشخصي	افحص مستندياً	قسائم الايداع	قائمة اشعارات السداد
٧. أن تكون المبالغ المدينة بحساب النقدية بدفتر الاستاذ العام مؤيدة بقسائم الايداع.	بنود حساب أستاذ النقدية.	الحكم الشخصي	افحص مستندياً	بنود الحساب	قسائم ايداع النقدية المعتمدة

* تم تحديد عينات هذه الأمثلة باستخدام طريقة معاينة الصفات. وقد حددت المتغيرات التالية لبساطة العرض: درجة الثقة المطلوبة = ٩٥٪، نسبة الأخطاء المتوقعة ٢,٥٪، الحد الأقصى المطلوب للدقة = ٥٪. ويختلف حجم العينة عملياً طبقاً لدرجة الدقة والقدرة على الاعتماد التي يرغب المراجع في تحقيقها.

شكل رقم (١٣): طريقة اختبار عمليات المقبوضات النقدية.

ويجب ملاحظة أنه تم اختبار العينات من الملفات التي تخص كل من الأقسام الرئيسية بالمؤسسة والموضحة في خرائط التدفق بالأشكال من رقم (٧) حتى رقم (٩). أما إجراءات المراجعة فهناك عدة طرق لجمع أدلة الاثبات تلائم كل منها صفات نظام الرقابة الداخلية تحت الفحص وطبيعة مجتمع البيانات كما هو موضح بالشكل رقم (١٢) و (١٣).

ويجب على المراجع، خلال مرحلة جمع أدلة الاثبات المتعلقة بالرقابة الداخلية، أن يتنبه إلى تكرارية وأسباب الانحرافات (الأخطاء) في كل صفة من صفات الرقابة الداخلية، حيث كلما تكررت الأخطاء بشكل متزايد كلما انخفضت درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية. وعليه يزيد احتمال عدم اكتشاف الأخطاء وما يتبع ذلك من أثر على سلامة وصحة التقارير المالية، على عكس الحال عندما تكون الأخطاء أقل تكراراً. ويترتب على ذلك أن يقرر المراجع تكثيف الاختبارات الأساسية للعمليات ولأرصدة عناصر القوائم المالية التي قد تتأثر بمواطن ضعف الرقابة الداخلية (الشكل رقم ١٣)، حتى تشتمل على عدد أكبر من العناصر التي قد يتم اختبارها إذا كانت أساليب الرقابة كافية وفعالة. وعلى عكس ذلك إذا اكتشف المراجع عدداً قليلاً من الانحرافات عن أساليب الرقابة، حينها يستنتج انخفاض احتمال حدوث أخطاء، ومن ثم يقل حجم الاختبارات الأساسية للعمليات وأرصدة عناصر القوائم المالية. كما أنه يمكن للمراجع في هذه الظروف أن يقوم بأداء عدد كبير من إجراءات المراجعة (مثل مصادقات حسابات العملاء) خلال فترة ما قبل انتهاء العام المالي تحت المراجعة. وسنوضح العلاقة بين نتائج اختبارات الالتزام بتطبيق إجراءات الرقابة الداخلية ونطاق الاختبارات الأساسية للمراجعة في الجزء التالي من هذا الفصل.

الاختبارات الأساسية لأرصدة الحسابات:

Substantive Tests of Account Balances

سبق أن افترضنا نظرياً أنه في إمكان المراجع أن يعتمد على النظام الجيد للرقابة الداخلية، بعد أن يتأكد من الالتزام بتطبيق إجراءاته وأساليبه لإبداء رأيه بخصوص القوائم المالية. لكنه يجب عملياً الأخذ في الاعتبار عنصر عدم التأكد الذي قد يصاحب اختبارات الالتزام بالاجراءات، وبناء عليه يلزم الأمر عمل

بعض الاختبارات الأساسية لعدد من أرصدة الحسابات الهامة. وتهدف هذه الاختبارات إلى تحديد ما إذا كانت حسابات الأصول والخصوم المتعلقة بأنظمة العمليات المحاسبية المختلفة تعكس المبادىء المحاسبية المتعارف عليها. وتمثل نتائج هذه الاختبارات، وكذلك نتائج اختبارات التحقق من صحة وشرعية العمليات، أدلة اثبات المراجعة كما هو موضح في ملحق هذا الفصل.

وتعتمد الاختبارات الأساسية لمراجعة أرصدة حسابات قائمة المركز المالي (ومن ثم يتحدد مدى الاعتماد على نتائج هذه الاختبارات) على علاقتين أساسيتين يتسم بهما نظام القيد المزدوج، وهما:

أ ـ ينشأ عن كل مديونية ودائنية بالحسابات الاسمية (حسابات قائمة الدخل) دائنية ومديونية مقابلة بالحسابات الحقيقية (حسابات قائمة المركز المالي).

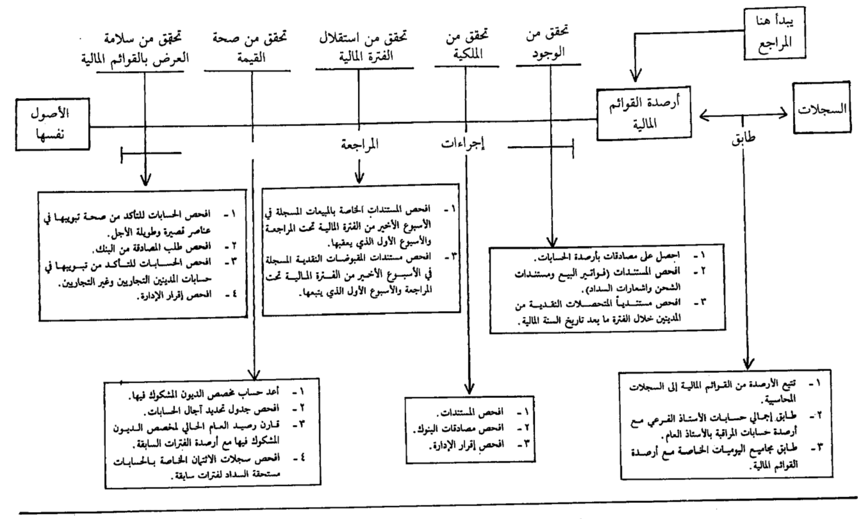
ب ـ تعكس حسابات قائمة الدخل التغيرات في حقوق الملكية الناتجة عن عمليات التشغيل التي تخص الفترة المالية.

وحيث أنه يمكن تحديد قيمة حقوق الملكية من خلال حساب الفرق بين أصول والتزامات المؤسسة، فأن التحقق من صحة أرصدة الأصول والالتزامات في آخر الفترة إنما يكون دليلاً على صحة التغيرات في رصيد حقوق الملكية التي حدثت خلال الفترة. ويجب تعديل قيمة هذه التغيرات في رصيد حقوق الملكية بقيمة العمليات الأخرى التي تؤثر فيه بخلاف العمليات التشغيلية، وبذلك يتم التحقق من صحة قيمة صافي الدخل أو الخسائر بقائمة الدخل. ويمكننا الآن أن نتخيل أرصدة أول وآخر الفترة لعناصر الميزانية كما لو كانت حدود لمساحة ما تقع داخلها نتائج عمليات التشغيل التي تمثلها أرصدة الحسابات الاسمية. وبقول آخر، إذا ما تحقق المراجع من صحة أرصدة حسابات قائمة المركز المالي في أول وآخر الفترة تحت المراجعة، فأنه يكون قد تحقق في نفس الوقت من صحة بيانات الحسابات الاسمية (وذلك تمشياً مع العلاقة الأولى لنظام القيد المزدوج). وتمشياً مع العلاقة الثانية، فان التحقق من أرصدة حسابات الأصول والخصوم، من خلال الاختبارات الأساسية للمراجعة، يعد اختباراً للتحقق مما إذا كان قد تم قياس صافي الخسائر أو الأرباح طبقاً للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها.

وسنقوم هنا بتحديد إجراءات المراجعة الخاصة بالاختبارات الأساسية التي تستخدم غالباً في التحقق من صحة أرصدة حسابات قائمتي المركز المالي والدخل الخاصة بنظام الإيرادات، وباقي النظم الأخرى التي ستتولى شرحها في الفصول القادمة. وبالنسبة لنظام الإيرادات، تشتمل هذه الحسابات على حسابات المدينين وأوراق القبض، وحسابات الديون المشكوك في تحصيلها، وحسابات المبيعات وحساب النقدية. وستقتصر مناقشتنا في هذا الفصل على كافة حسابات هذا النظام فيما عدا التحقق من أرصدة حساب النقدية التي سندرسها في الفصل الرابع عشر، والذي يتضمن كل من المقبوضات والمدفوعات النقدية. وتصمم إجراءات المراجعة الخاصة بالاختبارات الأساسية الخاصة بحسابات المدينين والحسابات الأخرى المرتبطة بها بهدف التحقق من وجودها، وملكيتها، وصحة حساب قيمتها وعرضها في التقارير المالية الخاصة بالفترة المحاسبية السليمة بشكل ملائم. ونوضح في الملاحق الستة الأولى لهذا الفصل بعض إجراءات المراجعة التي تحقق هذه الأهداف.

مطابقة أرصدة الحسابات مع السجلات المحاسبية:

تبدأ إجراءات التحقق من صحة أرصدة حسابات المدينين والحسابات الأخرى المرتبطة بها، كما يتضح بالشكل رقم (١٤)، بتتبع الأرصدة من القوائم المالية إلى حسابات المدينين وأوراق القبض بدفتر الأستاذ العام. كما أنه من الضروري تسوية إجمالي حسابات المدينين وأوراق القبض المتعددة في دفتر الأستاذ الفرعي مع أرصدة هذه الحسابات بدفتر الأستاذ العام. وبالإضافة إلى ذلك، يجب إعادة حساب إجمالي أعمدة اليوميات الخاصة وحسابات الأستاذ خلال مرحلة مطابقة الأرصدة مع السجلات من خلال تسوية المجاميع الرأسية والأفقية لهذه السجلات. ويبدأ المراجع في تنفيذ الإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف المراجعة السالف ذكرها فور التحقق من مطابقة أرصدة القوائم المالية للسجلات المحاسبية. وتوضح ورقة العمل رقم (د) في الملحق الأول من هذا الفصل إجراءات المطابقة وحساب المجاميع الرأسية والأفقية ومطابقتها.



شكل رقم (١٤): خريطة تدفق الاختبارات الأساسية لحسابات المدينين.

التحقق من الوجود: **Verification Ofexistance**

يعتمد الوجود الحقيقي لحسابات المدينين، كأحد عناصر الأصول، على ما إذا كان للمؤسسة حق على قيمة حسابات هؤلاء المدينين.

المصادقات: **Confirmation**

تستخدم المصادقات على أرصدة حسابات بعض المدينين كإجراء مراجعة رئيسي للتحقق من وجود هذه الأصول. ويعتبر هذا الإجراء من أهم إجراءات المراجعة التي نصت عليها معايير المراجعة المتعارف عليها، إلا إذا كان مستحيلاً أو غير عملياً تحقيق ذلك. وسبق أن عرضنا في الفصل السادس نماذج لطالبات المصادقات الإيجابية والسلبية لحسابات المدينين. وحتى يمكن زيادة درجة الاعتماد على طلبات المصادقات، يجب إعدادها وإرسالها بالبريد تحت إشراف المراجع نفسه، كما يجب أن ترد إليه مباشرة الإجابة على طلبات الاستقصاءات. ويوضح الملحق الأول والرابع الإحصائيات التي يعدها المراجع الخاصة بنسبة طلبات المصادقات المرسلة والمتسلمة والتي تطابق أرصدتها أرصدة الحسابات بالأستاذ الفرعي، ونسبة الطلبات المرسلة والمتسلمة والتي لا تطابق أرصدتها أرصدة السجلات المحاسبية. ويجب على المراجع فحص تلك الاستقصاءات التي اعترض فيها صاحب حساب المدينين على رصيد حسابه كما هو مسجل بالدفاتر وموضح في طلب المصادقة، واكتشاف حقيقة الرصيد الصحيح. وإذا ما اكتشف المراجع خطأ في تسجيل عمليات المدينين بالدفاتر، يجب التنبيه على عميل المراجعة بعمل قيد تسوية لتصحيح هذه الأخطاء. ويوضح الملحق الثالث نموذجاً لطلب مصادقات حساب المدينين المرتد من صاحب الحساب بدون اعتراض على رصيد حسابه.

أما بالنسبة لمصادقات أوراق القبض فتكون في شكل خطاب يرسل إلى الشخص الذي وقع على صك الإذن طالباً منه اعتماد صحة الرصيد الأصلي للدين، ومقدار الرصيد غير المدفوع حتى تاريخ القوائم المالية، ومعدل الفائدة ومقدار إيرادات الفوائد تحت التحصيل حتى تاريخ القوائم المالية، وأي ضمانات أو رهونات حصل عليها عميل المراجعة من الشخص الذي وقع ورقة القبض. وبالطبع قد لا تكون هناك حاجة لإرسال مثل هذه المصادقات إذا استطاع المراجع الحصول على أوراق القبض نفسها لفحصها والتحقق من شرعيتها، ويختلف الأمر

هنا عنه في حالة حسابات المد ينين، حيث لا يتوفر للمراجع مستند أصلي معتمد بواسطة الشخص الذي يستحق عليه الدين. ونظراً لسهولة تظهير هذا النوع من الأوراق التجارية وصرف قيمته نقداً، يجب فحص أوراق القبض خلال وقت عد النقدية، كما يجب وضعها تحت رقابة مشددة حتى تنتهي عملية عد النقدية. وإذا كان العميل يحتفظ بأوراق القبض لدى طرف آخر، مثل أحد البنوك، وليس في إمكان المراجع الحصول عليها لفحصها يجب الحصول على مصادقات من تلك الجهات التي تحتفظ بهذه الأوراق.

ويتم اختيار حسابات المدينين أو أوراق القبض التي سيرسل عنها مصادقات باستخدام طرق المعاينة الاحصائية أو المعاينة بالحكم الشخصي. وغالباً ما تستخدم طريقة المعاينة الطبقية (Stratified Sampling) في اختيار عينات حسابات المدينين وأوراق القبض نظراً لاحتمال حدوث الأخطاء الجوهرية في تسجيل عمليات حسابات المدينين الكبيرة. ويتطلب الأمر هنا تقسيم مجتمع الحسابات إلى مجموعتين (أو طبقتين) أو أكثر على أساس قيمة أرصدة الحسابات، وبهذا الأسلوب سيمثل نسبة كبيرة من العينة أرصدة الحسابات الكبيرة أما النسبة المتبقية فيمثلها حسابات ذات أرصدة صغيرة.

وفور استلامه للمصادقات، يقوم المراجع بفحصها بعناية للتعرف على تلك التي اعترض عليها أصحاب الحسابات بسبب اختلاف الرصيد الذي يعتقد في صحته العميل عن الرصيد طبقاً لحسابات المدينين. وكما سبق ذكره تستخدم المصادقات السلبية في حالة الحسابات صغيرة الرصيد، حيث أن عدم الإجابة على طلب المصادفات يعد دليلاً على صحة أرصدة الدفاتر. أما عند استخدام المصادقات الإيجابية، فيجب على المراجع أن يتتبع كافة طلبات المصادقات التي لم يصله عنها رد حتى يقتنع بصحة أرصدة الحسابات كما وردت في دفتر الاستاذ الفرعي أو إعداد تسوية لتصحيح هذا الرصيد.

وقد يتمثل الفرق بين أرصدة الحسابات كما وردت في دفاتر المؤسسة وأرصدتها التي اعتمدها المدينون على طلب المصادقات في بضائع مشحونة إلى العميل ولم تصله بعد أو متحصلات نقدية أرسلها العميل بالبريد ولم تصل بعد إلى المؤسسة. ويجب أن يهتم المراجع في هذه الحالات بالتأخر في تسجيل المقبوضات النقدية بالجانب الدائن من حسابات المدينين، فإن تأجيل تسجيل

المقبوضات من المدينين لفترات طويلة قد يؤدي إلى وقوع نوع من التلاعب يعرف باسم «تسوية التلاعب في حسابات المدينين على حساب بعضها البعض» (Lapping). ويدبر هذا التلاعب بواسطة الشخص الذي يتسلم النقدية من المدينين سداداً لأرصدة حساباتهم وعدم إيداعها بحساب البنك، وبالتالي عدم تسجيلها (مؤقتاً) بالجانب الدائن من حساب المدينين. وعندما يتسلم نقدية ـ في وقت لاحق ـ من عميل آخر سداداً لرصيد حسابه يتم إثبات هذه النقدية بالجانب الدائن لحساب العميل الأول، والتي سبق أن اختلسها المختص بتسلم النقدية، بدلاً من حساب المدين الذي أرسل هذه النقدية، وغالباً ما تكون نية هذا الشخص سرقة النقدية مؤقتاً لفترة محدودة وإعادتها للمؤسسة في وقت لاحق، لكن غالباً ما لا تكون في مقدرته تنفيذ هذه النية. ومن الأساليب المتبعة لتفادي مثل هذا التلاعب، أن يرسل المدينين شيكات سداد أرصدة حساباتهم المدينة مباشرة إلى البنك الذي تحتفظ لديه المؤسسة بحساباتها، وبذلك يتم بالضرورة الفصل بين استلام النقدية وتداولها ومسؤولية التسجيل بالدفاتر المحاسبية.

وقد يشير الاختلاف بين أرصدة حسابات المدينين في قائمة المركز المالي وقيمة الأرصدة التي أشار إليها المدينون بالمصادقات إلى وجود خلاف بين المؤسسة والمدينين حول حقيقة الرصيد أو اكتشاف أخطاء المؤسسة في تسجيل المبيعات، وعلى ضوء ذلك يجب إعداد تسويات المراجعة الملائمة حتى يتم تصحيح أرصدة حسابات المدينين أو المبيعات أو مردودات المبيعات في القوائم المالية.

إجراء بديله للمصادقات: Alternative Proceduures

قد يكون أحياناً من المستحيل أو غير عملياً الحصول على مصادقات بأرصدة حسابات المدينين كما في تاريخ القوائم المالية. فقد تختلف دورة سداد بعض المدينين لأرصدة حساباتهم عن دورة إقفال حسابات المدينين في دفاتر المؤسسة تحت المراجعة، على سبيل المثال، وفي هذه الحالات يعتمد المراجع على إجراءات بديلة للمصادقات لإبداء رأيه بخصوص القوائم المالية، ومنها:

١ ـ الفحص المستندي للمتحصلات النقدية المتسلمة سداد الحسابات المدينين خلال الفترة ما بعد العام المالي تحت المراجعة.

٢ ـ فحص المستندات الخاصة بالقيود المدينة والدائنة بحسابات المدينين.

ويعتبر الفحص المستندي للمتحصلات النقدية (Vouching of Collection) من المدينين والمتسلمة بعد تاريخ القوائم المالية من أهم الإجراءات البديلة للمصادقات، نظراً لتوفر الفرصة للمراجع للتعرف على وتتبع عمليات حسابات المدينين خلال فترتين ماليتين متتاليتين. فيتحقق المراجع من صحة وشرعية أرصدة حسابات المدينين من خلال الفحص المستندي لقيود يومية المقبوضات النقدية للفترة التالية للعام المالي تحت المراجعة (والتي يقوم المراجع خلالها بأداء العمل الميداني). فتحصيل أرصدة حسابات المدينين خلال الفترة التي تعقب تاريخ القوائم المالية تحت المراجعة يعتبر دليلاً قوياً لوجود وصحة حسابات المدينين في نهاية الفترة المالية تحت المراجعة. ويجب على المراجع أثناء فحصه مستندياً هذه المقبوضات النقدية أن يتأكد من أن هذه المتحصلات تخص فعلاً المبيعات وحسابات المدينين عن الفترة المالية السابقة لتاريخ استلام المتحصلات.

ولهذا السبب، يجب أن يفحص المراجع كذلك مستندات العمليات المسجلة بحسابات المدينين في دفتر الأستاذ الفرعي، وتشتمل على فواتير البيع وإشعارات وقسائم الشحن، والمذكرات الدائنة، وإشعارات السداد المتسلمة من المدينين. ويجب مطابقة هذه المستندات، خلال عملية الفحص المستندي، مع كل عملية مسجلة بالدفاتر على حدة، وكذلك تتبع بيانات هذه العمليات خلال السجلات المحاسبية حتى حساب المدينين الصحيح، مع التأكد من تواريخ هذه العمليات. وإذا ما كان المراجع مهتماً باحتمال مغالاة في قيمة المبيعات والمدينين فيكون من الملائم إجراء الفحص المستندي للقيود المدينة لحسابات المدينين مع فواتير البيع، للتأكد من وجود مستندات كاملة ومؤيدة لكل عملية بيع مسجلة بالجانب المدين لحسابات المدينين.

وعلى عكس ذلك إذا ما كان الاهتمام باحتمال تدنية قيمة هذه الحسابات، فيكون من الملائم تتبع الفواتير إلى الجانب المدين بحسابات المدينين. ويوضح الملحق الثاني لهذا الفصل الاجراءات البديلة لفحص حسابات المدينين.

وإذا ما كانت حسابات المدينين تمثل عنصراً هاماً وأنه ليس في استطاعة المراجع الحصول على مصادقات أو عمل أي إجراء بديل للتأكد من صحة أرصدة هذه الحسابات، فإنه يمكن القول ـ في هذه الحالة ـ أن هناك معوقات أو حدود لنطاق مهمة المراجعة والذي قد يكون في أغلب الأوقات حائلاً لإبداء رأي غير

متحفظ. وبالإضافة إلى ذلك، يمكن اعتبار أي موانع يضعها عميل المراجعة، بهدف عرقلة وظيفة المراجع في عمل الاجراءات البديلة للمصادقات، ذات خطورة عالية. وقد يرى المراجع عدم إبداء الرأي إذا ما كان تدخل العميل لإعاقة تنفيذ الإجراءات البديلة ذات أثر كبير وأن حسابات المدينين تمثل عنصراً هاماً من عناصر القوائم المالية.

التحقق من الملكية: Verification of Ownership

تمثل مستندات عمليات المدينين مثل فواتير البيع ومستندات الشحن وأوراق القبض نفسها دليل إثبات لملكية هذا النوع من الأصول. وبالرغم من ذلك يهتم المراجع دائماً بالاحتمالات التي قد تؤثر على حقوق ملكية عميل المراجعة لهذه الأصول. فقد تُقدّم حسابات المدينين مثلاً لأحد البنوك كرهناً لقرض (أو تخصص المتحصلات النقدية من المدينين لسداد قيمة قرض ما). ومن المنطقي هنا أن يحصل المراجع على مصادقات من هذه البنوك للتعرف على ماذا كان لها حقوق حالية أو محتملة على حسابات المدينين أو أوراق القبض المقدمة كرهن أو المخصومة لدى البنك أو المخصصة مقابل قرض ما. كما يطلب المراجع أن يحتوي إقرار الإدارة على أنه تم الإفصاح عن أي قيود أو التزامات على حقوق ملكية حسابات المدينين في القوائم المالية. وأخيراً يجب أن يتحقق المراجع من عدم تسجيل بضاعة الأمانة ضمن المبيعات وحسابات المدينين، والذي يمكن اكتشافه من ملاحظة القيود المدينة والدائنة كبيرة القيمة والتي تحدث على فترات متباعدة في حسابات المدينين.

التحقق من استقلال الفترة المالية: Verification of Cutoff

يجب أن يوجه المراجع اهتمامه إلى التأكد من تسجيل العمليات المحاسبية في الفترة المالية التي حدثت فيها تلك المعاملات، وذلك تمشياً مع مبدئي المقابلة والفترة المحاسبية المتعارف عليهما. ويطلق اسم «مبدأ تحقق الإيرادات» على تلك النقطة التي يعترف فيها بإيرادات الفترة. ففي حالة المبيعات، نفترض بصفة عامة إتمام عملية اكتساب الإيرادات وخلق الحق القانوني على المشتري عندما تنقل إليه ملكية الأصل (البضائع المبيعة) موضع المعاملة. وتحدد غالباً نقل ملكية الأصل بنقطة التسليم (F.O.B). فإذا ما كانت شروط البيع تنص على تسليم البضائع

بمحل المشتري (F-O-B Distination) يعترف بالإيرادات عند وصول البضائع لموقع المشتري واستلامها. وعلى هذا يكون من الضروري للمراجع أن يفحص مستندات شحن البضائع المبيعة والمرسلة إلى المشتري قرب نهاية الفترة المالية موضع المراجعة حتى يمكنه التحقق من تسجيل هذه المبيعات في الفترة المالية الصحيحة.

وغالباً ما ينصب اهتمام المراجع على اكتشاف المغالاة وليس التدنية في قيمة المبيعات بالدفاتر المحاسبية، وبناء عليه يجب توخي العناية في فحص المبيعات المسجلة بالدفاتر قرب نهاية الفترة المالية والتي لم يتم شحنها إلا بعد انتهاء هذه الفترة. ومن أفضل الاختبارات المستخدمة في هذه الحالة هو إجراء فحص مستندي للمبيعات المسجلة في نهاية يومية المبيعات مع مستندات شحن البضاعة المبيعة. فيكون هناك مغالاة في قيمة المبيعات إذا ما شحنت البضاعة المبيعة (بشرط تسليمها في محطة الشحن وليس موقع المشتري) والمسجلة بيومية المبيعات بنهاية الفترة المالية في بداية العام التالي للفترة المالية تحت المراجعة، إلا إذا كانت هذه البضائع منتجة طبقاً لمواصفات المشتري وبناءً على أمره الخاص.

أما في حالة مؤسسات تقديم الخدمات، فيفترض اكتساب الإيرادات خلال فترة تقديم الخدمة. ولذلك يجب على المراجع فحص المستندات المؤيدة للجهد المبذول في آداء الخدمات المقدمة قبل نهاية الفترة المالية، للتأكد من إثبات إيرادات الخدمات في الفترة المحاسبية الصحيحة. وفي حالة المنظمات غير الهادفة للربح فغالباً ما تكون الضرائب والهبات والمنح مخصصة للإنفاق خلال فترة محددة. ولذلك يجب على المراجع أن يتعرف على الفترة المالية المخصص لها هذه الأموال، والتحقق من صحة الاعتراف بهذه الإيرادات خلال الفترة التي يتوقع فيها إنفاق الأموال المحصلة عن هذه الإيرادات.

وبخصوص تحصيل أرصدة حسابات المدينين، فيجب أن يفحص المراجع مستندات المقبوضات النقدية المتسلمة بالقرب من نهاية الفترة المالية موضع المراجعة للتأكد من صحة الفترة التي سجلت فيها هذه المتحصلات بالجانب الدائن من حسابات المدينين. فقد يتعمد عميل المراجعة، سعياً في تحسين نسبة التداول، عدم إقفال حسابات النقدية في نهاية الفترة المالية والاستمرار في تسجيل كل من المقبوضات والمدفوعات النقدية المحصلة والمسددة عقب نهاية الفترة كما لو كانت قد حدثت خلال الفترة موضع المراجعة. فتكون هناك مغالاة في رصيد

النقدية وتدنية في قيمة حسابات المدينين إذا لم يقفل دفتر المقبوضات النقدية فقط، ولن يكون لذلك أي أثر على نسبة التداول. أما إذا استمر العميل في تسجيل المدفوعات النقدية الخاصة بالفترة المالية التالية في دفتر المدفوعات النقدية للفترة الحالية تحت المراجعة فإن هذا سيؤدي إلى المغالاة في نسبة التداول (بشرط زيادة قيمة الأصول المتداولة عن الخصوم المتداولة). وغالباً ما يحدث هذا التلاعب خاصة إذا كانت شروط القروض طويلة الأجل تلزم العميل بالاحتفاظ بحد أدنى لنسبة التداول، وعليه يجب على المراجع توخي الدقة عند فحصه عمليات النقدية المسلجة بالقرب من نهاية الفترة موضع المراجعة لهؤلاء العملاء الملتزمون بمثل هذا الشرط.

ودعنا الآن نفحص آثار أخطاء تسجيل العمليات في الفترة المالية الصحيحة على المبيعات، والتي ستؤثر على صافي الدخل وأرصدة حسابات العملاء. ويعتمد مدى أثر هذا الخطأ على ما إذا كان هناك خطأ مقابل في تسجيل تكلفة تلك المبيعات. فإذا سجلت قيمة مبيعات الفترة التالية للفترة موضع المراجعة بالخطأ ضمن إيرادات الفترة تحت المراجعة، فيترتب على ذلك مغالاة في كل من قيمة صافي الدخل وحسابات المدينين تبلغ قيمتها قيمة المبيعات بالكامل. أما إذا كان الخطأ في كل من المبيعات وكذلك تكلفتها (بمعنى تسجيل كلاهما في دفاتر العام المالي موضع المراجعة بدلا من الفترة التالية لها) فيعادل مقدار المغالاة في صافي الدخل الفرق بين الإيرادات وتكلفة السلع المبيعة، أو بقول آخر قيمة إجمالي الربح. ولذلك يجب على المراجع أن يتحقق ليس فقط من صحة الفترة المالية التي سجلت فيها قيمة المبيعات وتكلفتها على حدة، بل كذلك من صحة مقابلة الإيرادات بتكلفة البضاعة المبيعة في الفترة المالية الصحيحة.

التحقق من صحة تقويم الأصول: Verification of Valuation

يجب تقويم حسابات المدينين قصيرة الأجل، طبقاً للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها، على أساس صافي قيمتها القابلة للتحقق. وبناء عليه يجب عمل المخصص اللازم لحسابات المدينين وأوراق القبض المشكوك في تحصيلها. وتهتم إجراءات المراجعة هنا بالتحقق من كفاية مقدار المخصص الذي أنشأه العميل، وكما درسنا في المحاسبة المالية تحدد قيمة المخصص على ضوء الخبرة السابقة، وتحسب كنسبة أما من صافي المبيعات بالأجل أو قيمة حسابات المدينين. ويقوم

المراجع بإعادة حساب قيمة المخصص على أساس أي الطرق المستخدمة، هذا بجانب استخراج النسب التحليلية الهامة التالية لعدد من السنوات السابقة:

أ ـ معدل دوران حسابات المدينين (قيمة المبيعات مقسومة على متوسط أرصدة حسابات المدينين).

ب ـ عدد أيام تحصيل حسابات المدينين (٣٦٠ يوم مقسومه على معدل دوران حسابات المدينين).

إن فحص المراجع لاتجاه هذه الاحصائيات خلال فترة زمنية طويلة نسبياً يعطيه مؤشراً عن كفاءة العميل في تحصيل أرصدة حسابات العملاء وأوراق القبض.

ومن أجل تحديد مدى كفاية مقدار الديون المشكوك في تحصيلها بشكل دقيق، يقوم المراجع بدراسة وتحليل آجال حسابات المدينين المختلفة، وذلك بإعداد قائمة بعدة أعمدة يخصص العمود الأول لأرصدة حسابات المدينين التي لم ينقض بعد فترة الائتمان الممنوحة لتحصيلها (٣٠ يوماً أو ٩٠ يوماً من تاريخ الفاتورة على سبيل المثال). أما الأعمدة الباقية بالقائمة فتخص الحسابات التي لم تسدد أرصدتها خلال فترة الائتمان، موزعة طبقاً لطول فترة التأخير في السداد كما هو موضع في قائمة تحديد آجال حسابات المدينين بالملحق الأول. ويسمح هذا الجدول للمراجع بدراسة وتحليل وتحديد مدى كفاية المخصص بالنسبة لكل مجموعة من مجموعات الحسابات المتأخر سداد أرصدتها، حيث يقوم المراجع بفحص حسابات هؤلاء المدينين المماطلين في سداد أرصدتهم، والاطلاع على كافة مخاطبات المطالبة بسداد هذه الأرصدة. كما يقوم المراجع بمقارنة مقدار مخصص الديون المشكوك فيها عن الفترة الجاري مراجعتها بقيمته عن أعوام سابقة حتى يتمكن من تحديد كفاية قيمته. وقد ينتج عن هذا الفحص ضرورة إعداد تسويات المراجعة اللازمة لتصحيح قيمة المخصصات حتى تكون كافية لمواجهة احتمالات عدم إمكانية تحصيل بعض حسابات المدينين وأوراق القبض المشكوك فيها. وإذا اكتشف المراجع أن سبب زيادة أرصدة حسابات المدينين يرجع إلى التأخير في عملية التحصيل، فيجب عليه تكثيف اختبارات التأكد من قابلية تحصيل الحسابات. وفي حالة المعاملات التجارية التي يحتفظ بمقتضاها عميل المراجعة بأوراق مالية أو أصول أخرى (يمتلكها الشخص المدين) ضماناً لسداد رصيد حساب

أحد المدينين، فإنه يجب على المراجع - في مثل هذه الحالات - أن يفحص هذه الأصول أو الأوراق المالية لتقدير قيمتها والحكم بما إذا كانت هذه القيمة تكفي لتغطية أي خسائر محتملة قد تنتج عن عدم إمكانية تحصيل أرصدة حسابات المدينين التي تضمنها هذه الأصول أو الأوراق المالية.

وبالطبع فإنه يجب إعادة قيمة الفوائد تحت التحصيل، وبالمثل قيمة الخصم غير المستنفد الخاص بأوراق القبض غير حاملة الفوائد، حتى يتأكد المراجع من صحة قيم هذه العناصر في القوائم المالية. وغالباً ما يقوم المراجع بعمل الفحص التحليلي (Analytical Review) لحسابات الإيرادات المتنوعة للتحقق من قيمتها، فقد يقارن إجمالي المبيعات السنوية لكل مجموعة من أنواع السلع خلال عدد من الفترات (كما في الملحق الخامس والسادس).

وإذا ما اكتشف المراجع تقلبات غير عادية في أرصدة هذه الحسابات خلال الفترات تحت المقارنة، وجب عليه الاستفسار من العميل عن أسباب هذه التقلبات مع ضرورة الحصول على أدلة إثبات كافية يقوم بفحصها لتقييم ردود العميل على تلك الاستفسارات. ويمكن تفسير التقلبات غير العادية في المبيعات على ضوء عامل أو أكثر من العوامل التالية:

١ - تقلبات غير عادية في النشاط الاقتصادي تسبب فيها عوامل خارجية مثل إضراب العمال أو زيادة حدة المنافسة أو ما إلى ذلك.

٢ - ظروف استثنائية من شأنها حدوث زيادة أو انخفاض حاد في الطلب على منتجات العميل.

٣ - تغيير الطريقة المحاسبية المتبعة في الاعتراف بالإيرادات (طرق المحاسبة عن عقود المقاولات على سبيل المثال).

٤ - أخطاء تسجيل مبيعات فترة مالية ما في سجلات فترة أخرى.

فإذا كانت التقلبات ناتجة عن العاملين الأولين، وبعد فحص المستندات التي تؤيد تفسير إدارة العميل لأسباب هذه التقلبات، يكتفي المراجع بهذا القدر من إجراءات المراجعة ولا داعي لأداء اختبارات أخرى. وعلى عكس ذلك يجب أن يفصح العميل عن تلك التقلبات الناتجة عن التغيير في تطبيق المبادىء

المحاسبية المتعارف عليها. أما بالنسبة لأخطاء التسجيل في دفاتر فترة مالية بالخطأ فيجب إعداد قيود تسويات المراجعة اللازمة لتصحيح هذا الخطأ.

التأكد من ملاءمة الإفصاح بالتقارير المالية:

Ascertaining Appropriate Statement Presentation

تختص الاجراءات السابقة بتدقيق قيمة أرصدة حسابات المدينين المختلفة. وأنه من المهم بمكان أن يتأكد المراجع من كيفية الإفصاح عن هذه العناصر في قائمة المركز المالي كأحد عناصر الأصول المتداولة أو غير المتداولة، وكذلك الإفصاح عن ما إذا كانت حسابات المدينين أو أوراق القبض مرهونة أو مخصصة مقابل قرض ما. وتعتبر حسابات المدينين ضمن الأصول المتداولة إذا كان يتوقع تحصيل أرصدتها خلال دورة تشغيل واحدة أو سنة مالية أيهما أطول، وفيما عدا ذلك فتعتبر ضمن الأصول طويلة الأجل. وبناء على ذلك تعتبر حسابات المدينين الناتجة عن البيع بالتقسيط ضمن عناصر الأصول المتداولة حتى وإن كانت دورة هذا النشاط (ابتداء من عمليات البيع حتى تحصيل قيمتها نقداً) تستغرق فترة تزيد عن عام مالي واحد.

كما يجب الإفصاح عن حسابات المدينين المخصصة لسداد قروض من مؤسسات التمويل، وذلك تمشياً لمبدأ الإفصاح الكامل المحاسبي. وبالمثل يكون الإفصاح عن الحسابات المقدمة كضمان لقروض داخل أقواس بقائمة المركز المالي أو ضمن الملاحظات المرفقة بالتقارير المالية. ويعتمد المراجع في حكمه على مقدار الإفصاح اللازم على نتائج فحصه لصحة وشرعية ملكية العميل لهذه الأصول. كذلك يجب التمييز بين حسابات المدينين التجاريين وغير التجاريين، حيث يجب مثلاً فصل حسابات القروض الممنوحة لموظفي ومدير الشركة كعنصر مستقل في قائمة المركز المالي. ويجب بالمثل الفصل بين أوراق القبض وحسابات المدينين.

الإجراءات الإضافية لمراجعة المدينين لأول مرة:

Supplemental Audit Procedures For Initial Audit

يجب على المراجع أن يقوم بعمل اختبار إضافي عند مراجعته لعمليات حسابات المدينين لأول مرة حتى يمكنه إبداء الرأي في القوائم المالية لعمليات التشغيل الخاصة بالعام الجاري تحت المراجعة (قائمة الدخل وقائمة التغير في

المركز المالي وقائمة الأرباح المحتجزة فقط). وتهدف تلك الإجراءات إلى التحقق من صحة أرصدة قائمة المركز المالي في بداية هذه الفترة. ويعتمد المراجع هنا بشكل رئيسي على أدلة إثبات صحة عمليات الفترة الجارية لإبداء رأيه في قائمة الدخل. وتحقيقاً لذلك يقوم المراجع بمطابقة رصيد أول الفترة مع رصيد آخر الفترة الذي قام بمراجعته من خلال تحليل الزيادة والنقص في أرصدة هذه الحسابات خلال الفترة، ومن ثم تركيبها بمعادلة القيد المزدوج التالية:

أرصدة آخر الفترة – الزيادة في أرصدة الحسابات خلال الفترة + النقص في أرصدة الحسابات خلال الفترة = أرصدة الحسابات في أول الفترة المالية تحت المراجعة.

وتستخدم هذه المعادلة بصفة دائمة للتحقق من صحة أرصدة الحسابات خلال فترات زمنية طويلة. وإذا كانت أرصدة أول الفترة المحسوبة بواسطة تلك المعادلة تطابق قيمتها في بداية الفترة التي يراجع المراجع حساباتها لأول مرة فإنه يمكن للمراجع - في هذه الحالة - إبداء رأي غير متحفظ على كافة القوائم المالية لهذه الفترة. ومع هذا يكون في استطاعة المراجع إبداء رأي غير متحفظ على قائمة المركز المالي فقط (دون القوائم الأخرى) إذا لم يعمل هذا الاختبار الإضافي. ويجب أن يمتنع المراجع عن إبداء الرأي على كل من قائمة الدخل وقائمة التغير في المركز المالي إذا لم يكن في استطاعته عملياً آداء هذا الاختبار.

استخدام الكومبيوتر في مراجعة نظام الإيرادات:

Using the Computer in Auditing the Revenue System

يستطيع المراجع أن يستفيد من قدرات النظم الالكترونية في فحص ومراجعة نظام الإيرادات طالما أن سجلات المبيعات والمدينون محتفظ بها في شكل أشرطة أو أسطوانات ممغنطة، حيث يكون في إمكانه - في هذه الحالة - اختيار عينات المراجعة وفحص محتويات هذه السجلات. فيمكن على سبيل المثال تحديد حجم عينه المراجعة واختيار الحسابات المطلوب المصادقة عنها، فضلاً عن طلب هذه المصادقات بواسطة الكومبيوتر.

كما يمكن استخدام الكومبيوتر في تبويب سجلات حساب المدينين لاختبار آجال تلك الحسابات، والتعرف على الحالات غير العادية في ملفات المدينين (مثل

رصيد دائن لأحد حسابات المدينين نتيجة لخطأ في تسجيل العمليات). أما قدرات الكومبيوتر في تنفيذ العمليات الحسابية فيمكن الاستعانة بها في إعادة حساب بعض العمليات الحسابية الهامة، مثل إجمالي قيمة حسابات المدينين في كل فئة من فئات آجال الحسابات، وإجمالي قيمة هذه الفئات في قائمة آجال الحسابات. وكذلك يستخدم الكومبيوتر في استخراج وطباعة البيانات الخاصة بعمليات كل من المبيعات والمدينين التي حدثت قرب نهاية الفترة المالية تحت المراجعة وفي بداية الفترة التالية لها، حيث يقوم المراجع بفحص تلك العمليات على ضوء المستندات الخاصة بكل منها والتحقق من صحة الفترة المالية لكل عملية، كما يستخدم الكومبيوتر في اختيار العمليات الاختبارية التي سيقوم المراجع بفحصها مستندياً للتحقق من صحتها وشرعيتها. وتمثل كل هذه الاستخدامات أمثلة لخدمات الكومبيوتر التي يمكن للمراجع الاستفادة منها في آداء مهام المراجعة الخاصة بعمليات المبيعات وحسابات المدينين والمقبوضات النقدية.

ملحوظة : ترجع الزيادة الكبيرة في أرصدة مديني العام الجاري عن العام الماضي آجالها أكبر من ٣٠ يوماً) الى ارتفاع مبيعات آخر العام خاصة الى العملاء الأخرين. وتعتبر تلك الزيادة في أرصدة مديني ١٤٠٨/٣/٣٠ معقولة على ضوء الارتفاع في عدد حسابات المدينين وكذلك الأرصدة التي يفوق أجلها ٣٠ يوماً، وما تم تحصيله خلال الفترة التي تعقب ١٤٠٨/٣/٣٠ هـ.

ملحوظة : لا تستخدم الشركة حساب مخصص لديون المشكوك في الضياع حيث أن مبيعاتها تكون بناء على أوامر انتاج خاص لكل عميل وان أغلب عملائها من الشركات الكبيرة موضع الثقة العالية. ويبدو لنا على ضوء خبرة الشركة في تحصيل مستحقاتها أن آجال حسابات المدين معقولة.

الخلاصة : بناء على اجراءات المراجعة التي قمنا بها والموضح في كافة اوراق المراجعة «ن» والتي نعتبرها كافية لتحقيق أهداف برنامج المراجعة، يبدو لنا أن هذه المبالغ تمثل بأمانة قيم أرصدة حسابات المدينين في ١٤٠٨/٣/٣٠ طبقاً للمبادىء المحاسبة المتعارف عليها.

و ع ح

ن
و ع ح
١٤٠٨/٥/٨هـ

شركة السلام الصناعية
حسابات المدينين
ورقة عمل أجال المدينين ١٤٠٨/٣/٣٠ هـ

	إجمالي المدينين	أكثر من ٩٠	٦١ - ٩٠ يوم	٣٠ - ٦٠ يوم	رصيد جاري	اسم العميل	رقم المصادقة
٣٠	٥٦٢				٥٦٢,٣٠	الداغستاني الصناعية	
٢٣	١٠١٢				١٠١٢,٢٣	الحسيني للمقاولات	
٤٠	١٠٥				١٠٥,٤٦	البلبيسي للأعمال	
٨١	٦٧٢١		٩٨٩,٩٤	٥٧٣١,٨٧		كهرباء الجنوب	
٤٧	٣٠٠			٣٠٠,٤٧		كهرباء الغرب	
٣٠	٦١٣			٦١٣,٣٠		كهرباء الشمال	
٢٢	٥٦٦			٥٦٦,٢٢		الأعمال الكهربائية	
@ ٥٢	٣٠٣٥٢		ن - ١ - ١	٢٣٢,٥٢	٣٠١٢٠,-	كهرباء القصيم	
٠٧	٤٠٧			٤٠٧,٠٧		الغلاى للمعدات	
٠٢	٢١٥٢٦			١,٠٥	٢١٥٢٥,-	الراجحي للبناء	
٠٠	٧٣٦٤				٧٣٦٤,-	الكهرباء الوسطى	
٢٥	١٤٤٩٩				١٤٤٩٩,٢٥	كهرباء العفيف	
@ ٠٠	٦٥٢٠٢	٢٤٥٠,-			٦٢٧٥٢,-	كهرباء الشرقية	
٠٠	١٤٢٠٠				١٤٢٠٠,-	كهرباء المذنب	
٧٩	٨٤٤٦٣٧	(٣٥٨٨,٠١٩)	(٣٤٦,١١٠)	٢٠٧٧٠,٤٩	٦٤٠٨٦,٦٦	آخرون (اجمالي)	
٤٧	١٠٠٨٠٧٠	(١١٣٨,١٩)	٦٤٣,٧٧	٢١٥٥٥٨,٩٨	٧٩٣٠٠٥,٩٠٠	مجموع ١٤٠٨/٣/٣٠ هـ	
	٪١٠٠	(٪١)	٪١	٪٢١,٤	٪٧٨,٦	النسبة المئوية لعام ١٤٠٨ هـ	
	٥٣٥٨٨٧	١٥٧٢٧	١٦٥٩٢	١٧٦٣٠٥	٣٢٧٢٦٨	مجموع ١٤٠٧/٣/٣٠ هـ	
	٪١٠٠	٪٢,٩	٪٣,١	٪٣٢,٩	٪٦١,١	النسبة المئوية لعام ١٤٠٧ هـ	

أرسلت المصادقات وتسلمت.

تم جمعها رأسياً وأفقياً.

@ لم تتسلم ردود المصادقات أو ان العميل لم يستطع الرد. إفحص.
الاجراءات البديلة ن - ١ و ن - ١ - .
طبقاً لأوراق العام الماضي.

√ تم مطابقتها مع حسابات الأستاذ العام ١٤٠٨/٣/٣٠ هـ.

* تم اختبار الآجال مع المطالبات المرسلة للعملاء ولم نلاحظ اختلافات.

ن ـ ١
وع ح
١٤٠٨/٥/٨

شركة السلام الصناعية
الاجراءات البديلة لفحص حسابات المدينين
١٤٠٨/٣/٣٠ هـ

	رقم الفاتورة	القيمة			
شركة كهرباء القصيم					
مدينى ١٤٠٨/٣/٣٠ هـ				٣٠٤٠٢,٥٢	ن ـ ٢ ـ ١
نقدية متسلم بعد ١٤٠٨/٣/٣٠ هـ	١٩٠٨٤	٣٠١٢٠,-			
فاتورة غير مسددة	١٨٩٧٢	٢٨٢,٥٢		٣٠٤٠٢,٥٢	
				صفر	
شركة كهرباء الشرقية					
مديني ١٤٠٨/٣/٣٠ هـ				٦٥٢٠٢,-	ن ـ ٢ ـ ١
نقدية متسلم بعد ١٤٠٨/٣/٣٠ هـ	١٩٠٥٩	١٤٤٠٠,٠٠	√		
	١٩٠٩٠	٤٣٨٨,-	√		
	١٩٠٩١	٧٢٠٠,-	√		
	١٩١١٩	١٣١٦٤,-	√		
	١٩١٢٠	٧٢٠٠,-	√		
	١٩٠٥٨	١٦٤٠٠,-	√		
فاتورة غير مسددة	١٨٥٦٠	٢٤٥٠,-	⊗	٦٥٢٠٢,-	
				صفر	
شركة كهرباء المنترة					
مديني ١٤٠٨/٣/٣٠ هـ				٨٩٧٣٠,-	ن ـ ٢ ـ ١
نقدية متسلم بعد ١٤٠٨/٣/٣٠ هـ	١٨٩٧٠	٤٩٨٥٠,-	√		
فاتورة غير مسددة	١٩٠٩٣	٣٩٨٨٠,-		٨٩٧٣٠,-	
أرامكو					
مديني ١٤٠٨/٣/٣ هـ				٢٦٣٣٧,-	ن ـ ٢ ـ ١
فاتورة غير مسددة	١٩٠٩٢	٢٦٣٣٧,-		٢٦٣٣٧,-	
				صفر	

. تجد شرح الملاحظات في ورقة مراجعة ن ـ ١ ـ ٢

شركة السلام الصناعية
الاجراءات البديلة لفحص حسابات المدينين
١٤٠٨/٣/٣٠ هـ

ن - ١ - ٢
وع ح
١٤٠٨/٥/١١ هـ

	رقم الفاتورة	القيمة			
شركة كهرباء الرياض مديني ١٤٠٨/٣/٣٠ هـ نقدية متسلم بعد ١٤٠٨/٣/٣٠ هـ	١٩٠٢٩	٢٩٤٢٤,٤٦	√	٢٩٤٢٤,٤٦	ن - ٢ - ١
				صفر	

√ تم مطابقة رقم وقيمة الفاتورة مع الفاتورة نفسها، وكان تاريخ الفاتورة ١٤٠٨/١/٤ هـ وتدخل ضمن رصيد ١٤٠٨/٣/٣٠ هـ. تتبعنا ايداع قيمة الفاتورة المحصلة من قسيم الايداع المعتمدة بعد ١٤٠٨/٣/٣٠ هـ. نعتبر قيم هذه الفاتورة ضمن أرصدة حساباته في ١٤٠٨/٣/٣٠ هـ.

— تم مطابقة المبلغ مع فاتورة رقم ١٨٩٧٢ بتاريخ ١٤٠٨/٢/١٣ هـ، وقد تم شحن البضائع في نفس التاريخ طبقاً لأمر الشحن. وتطابق مواصفات البضائع المشحونة أمر الشراء رقم ١٦٥,٣٢٤ تاريخ ١٤٠٨/١/٥ هـ. نعتبر قيمة هذه الفاتورة ضمن أرصدة مديني ١٤٠٨/٣/٣٠.

— تم مطابقة المبلغ مع الفاتورة رقم ١٩٠٩٢ بتاريخ ١٤٠٨/٣/٢٠ هـ. وتطابق مواصفات البضائع المشحونة أمر شراء رقم ١٦٧٢٤٧ بتاريخ ١٤٠٨/٢/١٨ هـ ومستندات الشحن والاستلام التي اعتمدها مندوب شركة ارامكو. نعتبر المبلغ ضمن أرصدة مديني ١٤٠٨/٣/٣٠ هـ.

⊗ تم مطابقة المبلغ مع الفاتورة رقم ١٨٥٦٠ بتاريخ ١٤٠٧/٥/٢٥ هـ. وتطابق مواصفات البضائع المشحونة أمر الشراء رقم ٢٧٩٥٦ ومستندات الشحن المصدرة في ١٤٠٧/٩/٢٥ هـ. نعتبر المبلغ ضمن أرصدة مديني ١٤٠٨/٣/٣٠ هـ. ولم تحصل هذه الفاتورة حتى الآن نظراً لأن البضائع ما زالت بالطريق.

⊗ تم مطابقة المبلغ مع الفاتورة رقم ١٩٠٩٣ بتاريخ ١٤٠٨/٣/٢٠ هـ. وتطابق مواصفات البضائع المشحونة أمر الشراء رقم ٤٦٤٧٧ بتاريخ ١٤٠٧/٧/٣٠ هـ، وشحنت البضائع في ١٤٠٨/٣/٢٠ هـ. ونعتبر المبلغ ضمن مديني ١٤٠٨/٣/٣٠ هـ.

الملحق الثالث: مصادقات حسابات المدينين

شركة القصيم للتجارة والمقاولات
ص. ب عنيزة
المملكة العربية السعودية

١٤٠٧/٧/٢ هـ

المحترم مدير شركة المحيميد للمفروشات.
ص.ب ٣١٥ بريدة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

رجاء التكرم باعتماد رصيد حسابكم الجاري لدينا الموضح أدناه وإرسال مصادقتكم الى مكتب المسفر والمرزوقي محاسبون قانونيون شارع المدينة بعنيزة.

رصيد حسابكم المدين طبقاً لسجلاتنا في ١٤٠٧/٦/٣٠ هـ... ٢٢,٣١٦ ريال.

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته

شركة القصيم للتجارة والمقاولات
نائب المدير العام ـ شئون مالية

الرصيد صحيح طبقاً لما هو موضح أعلاه، فيما عدا ما يلي: ــــــــــــــــ

التوقيع: ـــــــ
الوظيفة: ـــــــ

ن - ٣
وع ح
١٤٠٨/٥/١١ هـ

شركة السلام الصناعية

احصائيات مصادقات حسابات المدينين

١٤٠٨/٣/٣٠ هـ

	القسم		العدد		
	١٤٠٨ هـ	١٤٠٧ هـ	١٤٠٨ هـ	١٤٠٧ هـ	
	١٠٠٨٠٧٠,٤٧	٥٣٥٨٨٧,١٩	٣٤	٣٤	رصيد آخر العام
ن - ٢ - ١	٩٢١٦٠٥,٣٧	٥١٣٦٩٥,٣٤	١٣	١١	المصادقات المرسلة
	٪ ٩١	٪ ٩٦	٪ ٣٨	٪ ٣٥	نسبة المصادقات المرسلة في أرصدة آخر الفترة
					المصادقات المتسلمة:
ن - ٢	٤٣٥٣٤٤,٦٥	٣١٤١٨٩,٤٦	٤	٤	وافق عليها أصحاب الحسابات
					اعترض عليها اصحاب الحسابات
	٪ ٤٧,٢	٪ ٦١,٢	٪ ٣٠,١	٪ ٣٦,٤	نسبة المصادقات المتسلمة الى المرسلة
					الاجراءات البديلة:
ن - ٢ - ١	٣٣٣٢٥٠,٨٨	١٠١٩٠٥,٤٦	٦	٥	حسابات المدينين الذين لم يستجيبوا للمصادقات
	١٥٣٠٠٩,٨٤	٩٧٦٠٠,٤٢	٣	٢	حسابات المدينين الذين لم تتمكن من استقصاء أرصدتهم
	ن - ٢				
	٤٨٦٢٦٠,٧٢	١٩٩٥٠٥,٨٨	٩	٧	
		٪ ٣٨,٨		٪ ٦٣,٦	نسبة الحسابات التي لم تحصل مصادقات لها
	٩٢١٦٠٥,٣٧	٥١٣٦٩٥,٣٤	١٣	١١	مجموع الحسابات التي تم التحقق منها
	٪ ١٠٠	٪ ١٠٠	٪ ١٠٠	٪ ١٠٠	اجمالي النسبة

طبقاً لأوراق مراجع العام الماضي

النتيجة: يتضح لنا على ضوء أعمال المراجعة التي نعتبرها ملائمة لتحقيق اهداف برنامج المراجعة، أن قيمة مبيعات عام ١٤٠٨ هـ معروضة بأمانة.

١ ـ زادت مبيعات ذلك النوع من المحولات نظراً لزيادة طلبيات شركة المدفر التي تعاقدت أخيراً على انشاء عدد من المصانع ملائم احتياجاتها هذا المحول. ويبدو لنا معقولية هذه التعليمات في قيم المبيعات.

٢ ـ انخفضت مبيعات ذلك النوع من المحولات نظراً لحدة المنافسة من شركة المرجوش والتي عرضت حديثاً بالسوق نوعاً ينافس محولات الشركة وبسعر أقل.

٣ ـ تم تحويل المبيعات السابق في حسابات رقم ٣١٠ ورقم ٣١١ الى حساب رقم ٣٠٧، ويوضح ذلك الاجراء اسباب التعليمات في أرصدة هذه الحسابات. ويبدو لنا معقولية مقدار الانخفاض في هذه الحسابات نظراً لأن شركة السلام الصناعية تركز الآن على تكملة الانتاج تحت التشغيل.

٤ ـ تم توزيع المبيعات السابق تسجيلها في حسابات رقم ٣٠٦ ورقم ٣٠٨ ورقم ٣٠٩ على حسابات مبيعات أخرى أكثر ملاءمة وخاصة الحسابات من رقم ٣١٦ حتى ٣٢٤.

٥ ـ تعتبر شركة كهرباء الشرقية من أهم مشتري معظم التيار الكهربائي. ولم تحدث تقلبات كبيرة في اجمالي مبيعات هذا النوع من المخزون، واستطاعت الشركة رفع معدل الربح الاجمالي من ٢٤ ٪ الى ٢٩ ٪.

ك ن
وع ح
١٤٠٨/٥/٢١ هـ

المبيعات
١٤٠٨/٣/٣٠ هـ

	العام المنتهي في ١٤٠٨/٣/٣٠ هـ	العام المنتهي في ١٤٠٧/٣/٣٠ هـ	البيان	رقم الحساب
①	٣٨٧٤٥٤٨,٧٣	٧٧٩٨٤٩,٠٥	محولات طاقة حتى 100 K vt	٣٠٢
②	٢٥٢٣٦٤,٠٠	١٨٧٠٦٨٠,٤٠	محولات طاقة تزيد 100 K vt	٣٠٤
③	١١٣٦٠٠,٨٠	٦٧٩٠,٢٢	عدادات كهرباء وقطع غيارها	٣٠٧
④	صفر	١٣٨٦٦,٢٥	لوحات التحكم	٣٠٨/٣٠٦
③	١٥٧٦,٦٢	٥٠٣٩٤,٥١	قطع غيار مشترك	٣١٠
③	٢٢٠,٥٠	١٠٤١٠٨,٨١	قطع غيار مصنعة بالمصانع	٣١١
	١٣٧٦٧,٨٩	٣٨١٥٠,٥٦	ايرادات من خدمات الصيانة	٣١٢
	٣٦٨٥,٠	١٠١٥,٠٠	غرامات الغاء طلبات البيع	٣١٥
⑤	٣٩٠٨٧٤٨,٥٣	٣٤٥١٤١٠,٧٦	منظم التيار الكهربائي	٣١٦ ـ ٣٢٤
	(١٩٧٦٩,٣٠)	(١٩٩٣٨,٦٠)	مسموحات وتسويات	٣٢٥
	(١٨٢٨١١,٣٦)	(١٦٤٦٦٩,٤٩)	مصروفات نقل	٣٣٠
	٦٧١٤٨,٩٥	٤٢٢٧٣,٤٩	أخرى	٣٥٠ ـ ٣٦٠
	٨٠٣٣٠٨٠,٣٦	٦٢٧٣٩٣٠,٩٦		
	(١١٥٨٣٧٧,٠٠)		قيد تسوية لنسبة الاتمام خلال العام الماضي	
	٩٦٤٨٨٦,٠٥		قيد تسوية لتسجيل نسبة الاتمام خلال العام الحالي	
	٧٨٣٩٥٨٩,٤١	٦٢٧٣٩٣٠,٩٦		

ن - ١
س ص
١٤٠٩/٢/٢٠ هـ

شركة السلام الصناعية
١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ

ارتفاع (انخفاض)		∅ ١٤٠٧ هـ		∅ ١٤٠٨ هـ		
(١٨٣٣٠)		٢٠٦٧٢٠	√	١٨٨٣٩٠	محرم	
١٥٧٨٠		١١٠٤٦٠		١٢٦٢٤٠	صفر	
(٩٩٩٠)		٢٩٠٥٢٠		٢٨٠٥٣٠	ربيع الأول	
١٧٢٠		٤٥٠٦٩٠	√	٤٥٢٤١٠	ربيع الثاني	
(٥٤٥٧٠)		٨٢٩٤٦٠		٧٤٤٨٩٠	جمادى الأولى	
٩٩٧٤٠		٩٥٧٦٧٠		١٠٥٧٤١٠	جمادى الثانية	
(٤٠٤٠٠)		٩٦٤٢٩٠	√	٩٢٣٨٩٠	رجب	
(٢١٨٦٦٠)		٧٦٣٢٤٠		٥٤٤٥٨٠	شعبان	
(٨٩٦٢٠)		٤٠١٢٤٠		٣١١٦٢٠	رمضان	
٤٨٧٦٠		٣٨٤٢٩٠	١	٤٣٣٠٥٠	شوال	
٦٦٣٦٠		٢٤٧٣٦٠		٣١٣٧٢٠	ذي القعدة	
٢٠٨٠٠		٢١٤١٧٠	—	٢٣٤٩٨٠	ذي الحجة	
(١٧٨٤١٠)		٥٨٢٠١١٠		٥٦٤١٧٠٠	المجموع	

— تم مراجعة المجاميع.

∅ تم مطابقتها مع أرصدة حسابات الاستاذ، ولا توجد أي اختلافات.

١ تم مراجعة الأسعار وقيم الفواتير واجمالي الشهر، ولا توجد اي اختلافات.

— تم مقارنة الفواتير مع سجلات الشحن لعمليات العشرة أيام الأخيرة للفترة، ثبت صحة تاريخ انتهاء العام المالي في ١٢/٣.

١ تم اختبار الترحيل الى حسابات العملاء، ولا توجد أي اختلافات.

ملحوظة: يرجع الانخفاض في مبيعات عام ١٤٠٨ هـ الى مقاطعة عمال المصانع خلال شهور رجب وشعبان ورمضان عام ١٤٠٨ هـ. وتم فحص مخاطبات النقابة للتحقيق من تواريخ الانقطاع عن العمل، وتؤيد اكتشافاتنا تقلبات المخزون واحصائيات العمالة.

أسئلة وحالات ومشاكل

أولاً : الأسئلة

١ ـ ما المقصود بمصطلح «أهداف المراجعة»؟

٢ ـ ما أهداف مراجعة أرصدة حسابات نظام الايرادات؟ .

٣ ـ ما دليل الاثبات المبدئي الذي يعتمد عليه المراجع عند التحقق من صحة وشرعية العمليات؟ .

٤ ـ هل من الممكن للمراجع أن يبدي رأياً في القوائم المالية دون أداء اختبارات أساسية؟ اشرح.

٥ ـ ما المقصود بمستندات المبادلة؟ .

٦ ـ ما مستندات المبادلة المؤيدة لعمليات نظام الايرادات؟ .

٧ ـ ما المقصود بكل من وظائف المبادلة، وظائف تشغيل البيانات، وظائف الحماية؟ .

٨ ـ ما المهام التي يجب الفصل بينها عند أداء الأنشطة المتعلقة بنظام الايرادات؟ وما أسباب هذا الفصل؟ .

٩ ـ هل من المناسب أن يقوم الصراف بوظيفة اعداد الفواتير؟ ولماذا؟ .

١٠ ـ لماذا يكون من المهم عند منح خصومات خاصة أن يتم التصديق عليها من قبل مشرفين مسئولين؟ .

١١ ـ لماذا يجب تخصيص المسئوليات المحددة والمرتبطة بعمليات نظام الايرادات على أشخاص معينين؟ .

١٢ ـ ما أهمية استخدام فواتير وقسائم شحن ذات ترقيم مسلسل؟ اشرح كيفية استخدام هذه المستندات كوسائل رقابية؟.

١٣ ـ ما المشاكل المرتبطة بتحديد ومعالجة الحسابات المشكوك في تحصيلها؟.

١٤ ـ كيف يقيم المراجع نظام الرقابة الداخلية بالنسبة لنظام معالجة الايرادات بالكومبيوتر؟.

١٥ ـ ما أهداف المراجعة التي يتم استيفاءها باجراءات الاختبارات الأساسية عند مراجعة حسابات نظام الايرادات؟.

١٦ ـ كيف يعتمد المراجع على نظام القيد المزودج فضلاً عن أرصدة الأصول أول وأخر الفترة في التحقق من أرصدة حسابات الايرادات؟.

١٧ ـ كيف يتحقق المراجع من صحة وشرعية حسابات المدينين؟.

١٨ ـ ماذا يفعل المراجع إ ذا لم يتيسر له عمل مصادقات للتحقق من أرصدة حسابات المدينين في نهاية الفترة المالية تحت المراجعة؟.

١٩ ـ ما الأدلة التي يجعلها المراجع للتحقق من ملكية حسابات المدينين؟.

٢٠ ـ لماذا يهتم المراجع بالتحقق من استقلال الفترة المالية فيما يتعلق بعمليات المبيعات والمقبوضات؟ وما الاجراءات المستخدمة في ذلك؟.

٢١ ـ كيف يتحقق المراجع من صحة تقويم حسابات المدينين؟.

٢٢ ـ ما الاهتمامات الأساسية للمراجع بشأن التحقق من صحة عرض حسابات المدينين بالقوائم المالية؟.

٢٣ ـ ما الاجراءات الاضافية لمراجعة حسابات المدينين لأول مرة؟.

٢٤ ـ هل من الممكن للمراجع أن يبدي رأياً في قائمة المركز المالي فقط دون عمل الاجراءات الاضافية التي نوقشت في السؤال السابق؟ اشرح.

٢٥ ـ وضح باختصار طرق استخدام الكومبيوتر لمراجعة عمليات نظام الايرادات وأرصدة الحسابات.

ثانياً: الحالات

(١) يقوم صالح الحربي ـ المحاسب ـ القانوني ـ بفحص القوائم المالية لاحدى الشركات الصناعية والتي تتضمن مبلغاً جوهرياً لحسابات المدينين التجاريين. ويرى الحربي بأن الحسابات الخاصة بنظام الايرادات ملخصة ومبوبة بصورة سليمة وفقاً للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها. ويسعى الحربي لاستخدام طلبات المصادقات للتحقق من أرصدة حسابات المدينين للوفاء بالمعيار الثالث من معايير العمل الميداني فيما يتعلق بحسابات المدينين.

المطلوب:

أ ـ حدد وصّف نموذجين من المصادقات المتعلقة بحسابات المدينين مع الاشارة إلى العوامل التي يجب أن يأخذها الحربي في اعتباره عند استخدام كل منهما.

ب ـ بافتراض أن الحربي تسلم رداً مقنعاً من المصادقات، صّف كيف يمكن للحربي تقييم مدى كفاية مقدار مخصص الديون المشكوك فيها.

(٢) يقوم فهد الناصر ـ بعد التحقق من سلامة أساليب الرقابة على النظام الالكترونية ـ بمراجعة نظام المبيعات لشركة الجزيرة لتحديد امكانية استخدام برنامج مراجعة بالكومبيوتر للمساعدة في اختبار سجلات مبيعات شركة الجزيرة.

وتبيع شركة الجزيرة الزيت الخام من موقع مركزي واحد. ويتم استلام جميع الأوامر بالبريد ثم يؤشر عليها بالرقم المميز المحدد مسبقاً للعميل، والكمية المطلوبة، وتاريخ التسليم المقترح، وطريقة الدفع، وشروط الشحن. ونظراً للتقلبات اليومية للسعر، فلا يوجد سعر محدد لكل هذه الأوامر، ولذلك يتم طبع قوائم الأسعار يومياً فضلاً عن تخزين تفاصيلها في ملف اسطوانة دائم، كما تحفظ أيضاً تفاصيل طلبية العميل في ملف اسطوانة دائم.

وفي كل صباح يتسلم كاتب الشحن كشف مطبوع من الكومبيوتر يحتوي على تفاصيل أوامر العملاء التي يجب شحنها في ذلك اليوم. وبعد شحن الأوامر للعملاء، يتم ادخال تفاصيل بيانات الأوامر المشحونة للكومبيوتر لتحديث يومية المبيعات، وسجلات المخزون المستمر، والمدينين، وحساب المبيعات.

وتحفظ كافة تفاصيل العمليات وكذلك البيانات التي تم تحديثها يومياً على اسطوانات خاصة بحيث يمكن للناصر أن يستخدمها في مراجعته.

المطلوب:

أ ـ وضح كيفية استخدام برنامج مراجعة بالكومبيوتر لأداء الاختبارات الأساسية لسجلات مبيعات شركة الجزيرة بمساعدة أجهزة الكومبيوتر لديها؟ (لا تناقش حسابات المدينين والمخزون).

ب ـ بعد أداء مثل هذه الاختبارات بمساعدة الكومبيوتر، ما إجراءات المراجعة الأخرى اللازمة لاستكمال فحص سجلات مبيعات شركة الجزيرة؟.

(٣) تدير احدى المؤسسات الاجتماعية الخيرية متحفاً يضم عرضاً لوسائل الاتصالات الحديثة وتطورها. ويسمح بدخول الجمهور للمتحف نظير رسم دخول قدره ٥ ريال للفرد يتم تحصيله بواسطة اثنين من موظفي المتحف. أما أعضاء المؤسسة الاجتماعية نفسها فلهم حق الدخول مجاناً.

ويسلم الايراد اليومي ـ في نهاية كل يوم ـ إلى أمين الخزينة الذي يقوم ـ بدوره ـ بعدّ النقدية في حضور الشخص الذي سلمها ويضعها في الخزينة. وفي ظهر يوم الاربعاء من كل أسبوع، يقوم أمين الخزينة مع أحد الكتبة بتسليم كل النقدية ـ المحتفظ بها بالخزينة ـ إلى البنك نظير استلام قسيمة ايداع موثقة من البنك والتي تعد كمستند أساسي لقد اليومية الأسبوعي من يومية المقبوضات النقدية.

ويرى مجلس ادارة هذه المؤسسة ضرورة تحسين نظام الرقابة الداخلية فيما يتعلق بايرادات المتحف. كما يرى هذا المجلس أن تكلفة إنشاء أبواب دواره، وأكشاك مبيعات، وخلافة من شأنها أن تفوق أي منافع يمكن أن تتحقق من وراءها.

هذا وقد طلب مجلس إدارة المؤسسة من السيد / عبد الله السويل فحص نظام الرقابة الداخلية على عملية الرسوم النقدية لدخول المتحف وتقديم مقترحاته نحو تحسين النظام.

المطلوب:

حدد مواطن الضعف التي قد يجدها «السويل» في نظام الرقابة الداخلية على الأيرادات مع توضيح ما توصي به من تحسينات لكل موطن ضعف.

نظم اجابتك على النحو التالي:

مواطن الضعف	التوصيات
١ ـ عدم وجود دليل مستندي عن عدد الزوار الذين دفعوا هذه الرسوم.	١ ـ يجب اصدار تذاكر دخول مسلسلة الأرقام.

(٤) يؤجر «مركز الرياض التجاري» ثلاثين متجراً مقابل ايجار ثابت بالاضافة إلى نسبة مئوية من مبيعات المؤسسات المنتأجرة. وينص عقد الايجار كذلك على أنه يمكن للشركة المؤجرة أن تتعاقد مع محاسب قانوني لمراجعة جميع سجلات المستأجرين، للتأكد من صحة المحاسبة عن المبيعات السنوية.

وقد طلب منك مراجعة سجلات مطعم الوادي الأخضر (أحد المستأجرين) والتأكد من صحة المبيعات السنوية التي تبلغ قيمتها الدفترية ٣٩٠٠٠٠ ريال عن السنة المنتهية في ١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ. ويعمل بهذا المطعم أربعة أو خمسة عمال خدمة لتقديم الطعام للعملاء واعداد فاتورة قيم الوجبات مسلسلة الأرقام، التي يدفعها العميل مباشرة لصاحب المطعم عند المغادرة. وبجانب تحصيل النقدية، يمسك صاحب المطعم كافة السجلات المحاسبية وكذلك ملفات تحتوي فواتير البيع وأشرطة سجل النقدية، بالإضافة إلى دفتر المبيعات اليومية وحسابات الأستاذ العام.

المطلوب؛

أ ـ ما أهداف مراجعة نظام المبيعات لمطعم الوادي الأخضر؟

ب ـ ما إجراءات المراجعة اللازمة للتحقق من قيمة المبيعات السنوية لمطعم الوادي الأخضر؟.

(٥) كلفتك شركة السلام لمراجعة فرعها بمدينة بريدة الذي يحقق قدراً كبيراً من المبيعات السنوية. ويتم اعداد فواتير المبيعات وتحصيل قيمتها بواسطة الفرع. وفيما يلي إجراءات تداول النقدية المتسلمة في هذا الفرع:

تتم المتحصلات النقدية من خلال نوعين من أنظمة المبيعات هما: البيع المباشر داخل الفرع نفسه، والبيع وفقاً لنظام الدفع عند الاستلام C.O.D. وعند استلام النقدية يقوم الصراف بالتأشير على تذكرة المبيعات بخاتم «مدفوع» ويحتفظ بصورة منها للرجوع إليها مستقبلاً.

يتولى سكرتير مدير الائتمان فتح البريد، وتقديم اشعارات السداد لرئيسه لمراجعتها وإرسالها إلى الصراف، الذي يقوم بدوره بتسليم ما لديه من نقدية وشيكات إلى مساعد مدير الائتمان في نهاية اليوم لايداعها بالبنك. كما يقوم مساعد مدير الائتمان بتسجيل اشعارات السداد في دفتر استاذ المدينين والتحقق من الخصم النقدي المسموح به.

هذا وقد تأكد لديك بأن مدير الائتمان يحصل على التصديق الكافي من مدير عام الشركة الموجود بالرياض قبل اعدام الديون غير القابلة للتحصيل. بالاضافة إلى ذلك فأنت تعلم أيضاً أن مدير الائتمان يحتفظ ببعض اشعارات السداد المتسلمة خلال الشهر الأخير من العام المالي.

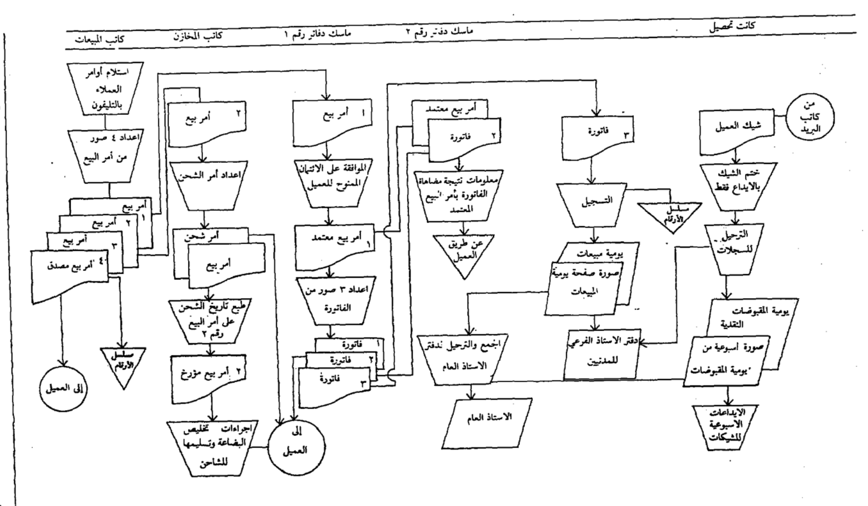
المطلوب:

أ ـ ضع خريطة تدفق لنظام النقدية المتسلمة لفرع شركة السلام في مدينة بريدة.

ب ـ ما مواطن الضعف الجوهرية في نظام الرقابة الداخلية الموضح أعلاه؟

جـ ـ ما الإجراءات التي توصى بها لتعزيز الرقابة الداخلية على المتحصلات النقدية واشعارات السداد؟.

(٦) فيما يلي خريطة تدفق عمليات شحن المبيعات وإصدار الفواتير وتحصيل النقدية التي تستخدمها شركة السليماني والمطلوب تحديد مواطن الضعف في نظام الرقابة الداخلية المحاسبية المتعلقة بوظائف كل من (١) كاتب المخازن و (٢) ماسك الدفاتر رقم ١ و (٣) ماسك الدفاتر رقم ٢ و (٤) كاتب التحصيل.


كاتب المبيعات
كاتب المخازن
ماسك دفاتر رقم ١
ماسك دفتر رقم ٢
كاتب تحصيل
استلام أوامر العملاء بالتليفون
اعداد ٤ صور من أمر البيع
١ أمر بيع
٢ أمر بيع
٣ أمر بيع
٤ أمر بيع مصدق
إلى العميل
مسلسل الأرقام
٢ أمر بيع
اعداد أمر الشحن
أمر شحن
أمر بيع
طبع تاريخ الشحن على أمر البيع رقم ٢
٢ أمر بيع مؤرخ
اجراءات تخليص البضاعة وتسليمها للشاحن
إلى العميل
١ أمر بيع
الموافقة على الائتمان الممنوح للعميل
أمر بيع معتمد ١
اعداد ٣ صور من الفاتورة
١ فاتورة
٢ فاتورة
٣ فاتورة
أمر بيع معتمد
٢ فاتورة
معلومات نتيجة مضاهاة الفاتورة بأمر البيع المعتمد
عن طريق العميل
الجمع والترحيل لدفتر الاستاذ العام
الاستاذ العام
٣ فاتورة
التسجيل
مسلسل الأرقام
يومية مبيعات
صورة صفحة يومية المبيعات
دفتر الاستاذ الفرعي للمدنيين
من كاتب البريد
شيك العميل
ختم الشيك بالايداع فقط
الترحيل للسجلات
يومية المقبوضات النقدية
صورة اسبوعية من يومية المقبوضات
الايداعات الاسبوعية للشيكات

(٧) بافتراض أنك كُلِّفت بمهمة مراجعة القوائم المالية «للمؤسسة الوطنية للادخار» عن العام المنتهي في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ علماً بأن المحاسب القانوني الذي راجع القوائم المالية في العام الماضي كان قد أبدى رأياً غير متحفظ.

وبالاضافة إلى ما تقوم به المؤسسة من عمليات أقراض لحسابها الخاص، فهي أيضاً تعمل كمحصل للأقساط الشهرية التي يرسلها عملاء ثلاث شركات تأمين سداداً لقروض حصلوا عليها من هذه الشركات. وتحصل المؤسسة على أتعاب من شركات التأمين مقابل خدمة التحصيل وإمساك سجلات عملاء هذه الشركات.

ويتم ادخال بيانات شيكات الأقساط الشهرية المتسلمة بالبريد يومياً على دفعات بواسطة محطة اتصال فرعية بالمركز الرئيسي للمؤسسة لمعالجتها اليكترونياً بالكومبيوتر المركزي، حيث يقوم المشغل بادخال المعلومات المتسلمة في الجهاز المختص باستخدام مفتاح الرقم الصحيح للقرض (هذه المعلومات يتم الحصول عليها من أشعار السداد). وعن طريق هذا التشغيل يتم تحديث الملف الرئيسي المغنط، كما تخزن بيانات العملية على أسطوانة. وفي كل شهر يتم استخراج تقرير مطبوع للشركة المقرضة. ويتم تثقيب بيانات المدفوعات النقدية على بطاقات، وتدمج شهرياً مع الملف الرئيسي المغنط ويخزن أيضاً على أسطوانة، ثم يطبع في شكل تقرير شهري. ويتم محو كافة السجلات المخزنة على اسطوانات بعد طبع هذا التقرير الشهري. كما تحفظ الاشعارات ومستندات المدفوعات الموثقة عن طريق رقم حساب القرض.

المطلوب:

ما أساليب الرقابة الخاصة بنظام المعالجة الالكترونية للبيانات؟

يمكنك تصنيف أساليب الرقابة إلى:

أ ـ أساليب رقابية خاصة بمدخلات المعلومات

ب ـ أساليب رقابية أخرى.

(٨) يقوم موظف الاستقبال وكاتب حسابات المدينين وصراف الشركة (الذي يشغل كذلك وظيفة سكرتير) بإعداد فواتير المبيعات وتحصيل النقدية وتبيع الشركة منتجاتها إلى متاجر الجملة والتجزئة.

وفيما يلي وصفاً لإجراءات إعداد الفواتير وتحصيل قيمتها:

أ ـ يقوم موظف الاستقبال بفتح البريد وتسليم أوامر الشراء الواردة من العملاء إلى كاتب حسابات المدينين. وتتراوح أوامر الشراء المتسلمة يومياً ما بين ١٥ و ٢٠ أمراً. ويقوم كاتب حسابات المدينين فوراً بإعداد فاتورة المبيعات من خمس صور توزع على النحو التالي:

أ ـ صورة رقم (١) تمثل فاتورة العميل ويحتفظ بها كاتب حسابات المدينين لحين استلامه لإشعار الشحن.

٢ ـ صورة رقم (٢) تمثل صورة قسم حسابات المدينين لتسجيلها في حسابات المدينين.

٣ ـ ترسل الصورتين رقم (٣) ورقم (٤) لقسم الشحن.

٤ ـ ترسل الصورة رقم (٥) للمخازن للتصريح بصرف البضاعة لقسم الشحن.

ب ـ بعد نقل البضاعة من المخزن لقسم الشحن، يقوم الأخير بإعداد قسائم الشحن وترميز العبوات مع وضع صورة فاتورة المبيعات رقم (٤) داخل العبوة كإشعار للتعبئة. وبعد شحن البضاعة يتم إرجاع صورة قسيمة الشحن الخاصة بالعميل وكذلك الصورة رقم (٣) من فاتورة المبيعات إلى كاتب حسابات المدينين. ولا تحتفظ الشركة بكشف للطلبات التي لم تنفذ، حيث يتوقع من العملاء إعادة طلب البضاعة. ويحتفظ قسم الشحن بصورة من قسيمة الشحن.

جـ ـ عندما يتسلم كاتب حسابات المدينين صورة قسيمة الشحن وكذلك صورة الفاتورة رقم (٣)، يقوم باستكمال صورتي الفاتورة رقم (١) و (٢) وذلك بترقيمهما ووضع بيانات الكميات المشحونة وأسعار الوحدة والاضافات والخصومات والمجاميع. وبعد ذلك يرسل كاتب حسابات المدينين صورة الفاتورة رقم (١) وكذلك صورة قسيمة الشحن إلى العميل بالبريد. أما صورتي الفاتورة (٢) و (٣) فيحتفظ بهما الكاتب في ملف خاص.

د ـ يقوم كاتب حسابات المدينين بتسجيل فواتير المبيعات في بطاقات

حسابات العملاء لدفتر الأستاذ الفرعي للمدينين باستخدام آلة المحاسبة، حيث يتم تلقائياً طبع تلك البيانات في كشف المبيعات (بصورة كربونية). ويتم التسجيل من واقع صورة الفاتورة رقم (٢)، والتي تحفظ بعد ذلك مع صورة الفاتورة رقم (٣) المرفقة بها في تسلسل رقمي. وفي كل شهر يتولى كاتب دفتر الأستاذ العام تلخيص يومية المبيعات للترحيل إلى حسابات دفتر الأستاذ العام.

هـ ـ نظراً لأن شركة السلام تعاني من نقص النقدية فإن إيداع المتحصلات يتم في أسرع وقت ممكن. ويقوم موظف الاستقبال بإرسال جميع المتحصلات الواردة بالبريد وما يتعلق بها من رسائل إلى كاتب حسابات المدينين الذي يتولى ـ بدوره ـ فحص الشيكات والتأكد من أن الرسائل المرفقة بها تحتوي على كافة التفاصيل اللازمة للتسجيل في الحسابات. وبعد ذلك يقوم كاتب حسابات المدينين بالتصديق على الشيكات وتسليمها للصراف لإيداعها يومياً في حسابات الشركة بالبنك. ولا يتم استلام أي عملات بالبريد كما أنه لا يتم بيع أي منتجات للجمهور عن طريق المصنع مباشرة.

و ـ فيما يتعلق بالرسائل والمستندات المرفقة بالشيكات فإن كاتب حسابات المدينين يستخدمها للتسجيل في بطاقات حسابات العملاء بدفتر الأستاذ الفرعي للمدينين باستخدام آلة المحاسبة، كما يتم تلقائياً طبع كشف بالمقبوضات النقدية (صورة كربونية). وفي كل شهر يتولى كاتب دفتر الاستاذ العام تلخيص يومية المقبوضات النقدية للترحيل لحسابات الأستاذ العام، في حين يتصل كاتب حسابات المدينين بالعملاء للاتفاق حول بعض المسائل المعلقة كالخصومات، والمسموحات والمردودات، فضلاً عن إعداد الإشعارات الدائنة المناسبة. أما إذا كان هناك عناصر موضع جدل وذات مبالغ كبيرة فتحول لمدير المبيعات للبت فيها. وفي كل شهر يعد كاتب حسابات المدينين ميزان مراجعة بأرصدة حسابات المدينين.

المطلوب:

أ ـ ناقش مواطن الضعف في الرقابة الداخلية لشركة السلام المتعلقة

بفواتير العمـلاء والإشعارات والمحـاسبة عن هـذه العمليات، مـع شرح النتائج التي يمكن أن تترتب على كل موطن الضعف.

ب ـ حدد ـ لكل موطن ضعف ـ اختبار أساسي مناسب.

(٩) افترض أنك تـراجع حسـابات المـدينين لشركـة العجلان، وكجـزء من هذا الفحص فقد أرسلت ٢٨٠ مصادقة إيجابية لعملاء الشركة وقد رد عدد منهم بما يفيد الآتي:

«إن التحقق من قوائم الموردين لم يعد ممكناً نظراً لأن نظام معـالجة البيـانات لدينا لا يقوم بتجميع فواتير كل مورد على حدة».

المطلوب:

وضح إجراء بديل لمراجعة حسابات هؤلاء المدينين.

(١٠) يقـوم «محمد الشـايع» ـ المـراجع القـانوني ـ بمـراجعة القـوائم المالية لشركة السعـدون العقاريـة للشهـر المنتهي في ٣٠ محـرم ١٤٠٧ هـ. ويعتـبر فحص تسويات إيرادات الإيجار الشهـري لممتلكات الشركـة من الأمور الحيـوية في مهمـة المراجعـة. وفيما يـلي كشف تسويـة الإيجار الـذي أعده المـراقب المالي للشركة وقدمه للمراجع لفحصه.

شركة السعدون العقارية كشف تسوية إيرادات الإيجارات عن الشهر المنتهي في ٣٠ محرم ١٤٠٧ هـ	
إجمالي إيجارات الشقق (جدول أ)	١٦٠٠ ٨٠٠ ريال*
يطرح: إيجارات الشقق الشاغرة (جدول ب)	٢٠ ٥٠٠*
صافي إيجارات الشقق	١٥٨٠ ٣٠٠
يطرح: إيجارات شهر محرم غير المحصلة (جدول جـ)	٧٨٠٠*
المجموع	١٥٧٢ ٥٠٠
يضاف: إيجار محصل مقدما (شقة ١١٦)	٥٠٠*
إجمالي النقدية المحصلة	١٥٧٣ ٠٠٠ ريال*

وافترض أن جدول أ، ب، جـ متاحة للمراجع، وأنه قام بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ووجد أنه يمكن الاعتماد عليه في استخراج المعلومات المحاسبية اللازمة. افترض أيضاً أن المتحصلات النقدية من إيرادات الإيجار يتم إيداعها في حساب خاص بالبنك.

المطلوب:

ما إجراءات المراجعة الأساسية للتحقق من صحة وشرعية كل مبلغ يحمل علامة (*) بالكشف السابق؟

(١١) افترض أنك كلفت بمهمة فحص نظام الرقابة الداخلية لشركة المنار. ولا تقوم هذه الشركة بعمل قائمة بالمتحصلات النقدية كإجراء مسبق قبل تسجيلها فضلاً عن وجود مواطن ضعف أخرى في معالجة المتحصلات الخاصة بالمدينين التجاريين والذين يمثلوا أكبر أصل بالشركة. وبمناقشة الموضوع مع المراقب المالي اتضح أنه مهتم جداً بالاقتصاد في الأمور وذلك عندما يخصص واجبات معينة على ١٥ فرد، وهو يشعر بأن الاعتبارات الرئيسية في ذلك هي أنه يجب أداء العمل المطلوب من قبل الأشخاص الأكثر قدرة على إنجازه.

ويرى المراقب المالي أن لديه رقابة جيدة فيما يتعلق بالمدينين التجاريين نظراً لأنهم مرهونين كضمان نظير قرض من البنك يتجدد باستمرار، وأن البنك يصدر دورياً طلبات مصادقة إيجابية وفقاً لقائمة المدينين المرهونين والتي تعدها الشركة في كل أسبوع.

المطلوب:

أ ـ اشرح كيف أن إعداد قائمة مسبقة للمتحصلات النقدية من شأنها أن تؤدي إلى تدعيم الرقابة الداخلية على النقدية.

ب ـ افترض أن موظف ما يقوم بتداول المتحصلات النقدية من العملاء التجاريين قبل تسجيلها. حدد المهام التي لا يجب أن يؤديها هذا الموظف لكي لا تتاح له فرصة إخفاء اختلاس المتحصلات.

(١٢) افترض أنك كلّفت بمهمة الفحص المبدئي لحسابات شركة القصيم عن السنة المنتهية في ٣٠ ربيع الأول ١٤٠٨ هـ. واتضح أن حسابات المدينين

قد أرسل عنها مصادقات في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٧ هـ وكانت تتكون - في ذلك التاريخ - من ٢٠٠ حساب تقريباً مجموع أرصدتهم ٩٥٦ ٧٥٠ ريال، كما تم اختيار ٧٥ حساب منهم تبلغ أرصدتهم ٧٢٥ ٦٥٠ ريال لإرسال مصادقات عنهم. هذا وقد وصلت جميع ردود المصادقات فيما عدا ٢٠ منهم واتضح من ردود المصادقات أن ٣٠ حساب منهم موقعة دون تعليقات، و١٤ حساب تتضمن اختلافات بسيطة تم تسويتها بصورة مقنعة. أما الاحدى عشر مصادقة الباقية فكانت تتضمن التعليقات التالية:

١ - نأسف لعدم الرد على طلبكم بشأن مصادقة حسابنا نظراً لأن شركتنا تستخدم نظام أذون الدفع لحسابات الموردين.

٢ - الرصيد وقدره ١٠٥٠ ريال تم سداده في ٢٣ من ذي الحجة ١٤٠٧.

٣ - الرصيد الموضح أعلاه وقدره ٧٧٥٠ ريال تم سداده في ١٥ محرم ١٤٠٨ هـ.

٤ - تم سداد الرصيد الموضح أعلاه.

٥ - نحن غير مدينين لكم بأي شيء في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٧ فيما يتعلق بالبضاعة المدرجة بفاتورتكم المؤرخة في ٢٩ من ذي الحجة ١٤٠٧ تحت رقم ٢٠٥٠ بمبلغ ١١٥٥٠ ريال حيث أن البضاعة تم تسلمها في ٥ محرم ١٤٠٨ بشروط «التسليم محل المشتري».

٦ - هناك مدفوعات مقدمة تم سدادها من جانبنا في ذي العقدة ١٤٠٧ وتبلغ ٢٥٠٠ ريال يجب أن يتم منها تغطية فاتورتين مجموعهما ١٣٥٠ ريال موضحة بالكشف المرفق.

٧ - لم نتسلم هذه البضاعة على الإطلاق.

٨ - نود أن نناقشكم في حقيقة هذا المبلغ وقدره ١٢٥٢٥ ريال حيث أننا نعتقد أنه مبالغ فيه.

٩ - المبلغ صحيح فيما يتعلق بالبضاعة التي شحنت إلينا على سبيل الأمانة وسوف نؤجل عملية السداد لحين بيع البضاعة.

١٠ - هنال مبلغ ١٠٠٠٠ ريال يمثل تأمين تحت حساب الاستئجار سوف

يستخدم لتغطية الايجار المستحق علينا خلال عام ١٤٠٩ وهو العام الأخير من عقد الاستئجار.

١١ ـ الائتمان الممنوح منكم بتاريخ ٥ ذي الحجة ١٤٠٧ بمبلغ ٤٤٠ ريال يلغي الرصيد الموضح أعلاه.

المطلوب:

ما الخطوات التي يجب أن تتخذها في الوصول إلى معالجة مقنعة لكل تعليق من التعليقات السابقة؟

ثالثاً: المشاكل

(١) اختار أفضل إجابة لكل من الأسئلة التالية المتعلقة بالرقابة الداخلية لنظام الايرادات.

أ ـ يجب أن نشير سياسة الشركة بوضوح إلى أن البضاعة المعيبة التي يردها العملاء يجب تسليمها إلى:
١ ـ كاتب المبيعات.
٢ ـ كاتب استلام البضائع.
٣ ـ كاتب مراقبة المخزون.
٤ ـ كاتب حسابات المدينين.

ب ـ يجب أن يأخذ المراجع في اعتباره خلال مهمة المراجع عمل مصادقات للتحقق من أرصدة حسابات المدينين في أي تاريخ خلال عملية المراجعة، بدلاً من الانتظار حتى نهاية فترة المراجعة إذا:
١ ـ كان من الضروري للمراجع أن يفحص المتحصلات التالية لهذا التاريخ.
٢ ـ كانت الرقابة الداخلية على المدينين جيدة.
٣ ـ كانت المصادقات السلبية هي التي يجب استخدامها.
٤ ـ كان هناك فحص متزامن للنقدية وحسابات المدينين معاً.

جـ ـ من أساليب الرقابة المحاسبية الداخلية الفعالة على حسابات المدينين:
١ ـ يجب أن يكون الأفراد المختصين بتداول المقبوضات النقدية، هم

فقط المسئولون عن اعداد المستندات الدالة على أي تخفيض لأرصدة حسابات المدينين.

٢ ـ يجب أن يكون الصراف مسئولاً عن عملية التصديق على إعدام الحسابات غير القابلة للتحصيل.

٣ ـ يجب أن يتم تسوية أرصدة دفتر الاستاذ الفرعي، للمدينين مع رصيد حسابات الرقابة بدفتر الاستاذ العام مرة واحدة على الأقل في نهاية السنة.

٤ ـ تخصيص وظيفة اعداد الفواتير على أشخاص بخلاف هؤلاء الأشخاص المسئولين عن حفظ سجلات دفتر الاستاذ الفرعي لحسابات المدينين.

د ـ أي إجراءات الرقابة الداخلية التالية أكثر فعالية في الحد من إخفاء عجز النقدية الناتج عن الاعدام غير الصحيح لأحد حسابات المدينين التجاريين؟

١ ـ يجب أن يتم التصديق على اعدام حساب معين بواسطة موظف مسئول بعد فحص توصيات قسم الائتمان وأدلة الاثبات المؤيدة.

٢ ـ يجب تدعيم اعدام حساب معين بجدول آجال المدينين الذي يبين فقط المدينين الذين مضى على استحقاق حساباتهم عدة أشهر ومن ثم يجب اعدامها.

٣ ـ يجب أن يقوم الصراف بالتصديق على اعدام حساب معين، لأن الصراف ـ بحكم وظيفته ـ يعلم حقيقة قابلية الدين للتحصيل.

٤ ـ يجب التصريح باعدام الدين من قبل موظفي قسم المبيعات حيث أن وظائفهم تسمح بتحديد المركز المالي للعملاء.

هـ ـ أي من الآتي لا يعد هدفاً أساسياً للمراجع عند فحصه لحسابات المدينين؟

١ ـ تحديد القيمة القابلة للتحقق على وجه التقريب.
٢ ـ تحديد مدى كفاية الأساليب الرقابية.
٣ ـ تحديد الصحة والشرعية لحسابات المدينين.
٤ ـ تحديد فترة تقريبية للتحصيل من المدينين.

و ـ أن أفضل أسلوب لتجنب تسوية بعض حسابات مدينين تجاريين على حساب البعض الآخر Lapping هو:

١ ـ الفصل بين مهام من يمسك دفتر الاستاذ العام وبين من يقوم بفتح البريد الوارد.

٢ ـ الفصل بين مهام الموظف الذي يتسلم الشيكات من العملاء والموظف الذي يتسلم النقدية المحصلة يومياً.

٣ ـ ايداع العملاء ما يستحق عليهم مباشرة في حسابات البنك.

٤ ـ أن يسد العملاء حساباتهم عن طريق الشيكات وأن تكون هذه الشيكات لأمر الشركة وترسل مباشرة لرئيس الخزينة.

ز ـ بعد قيام المراجع باعداد خريطة تدفق لأساليب الرقابة الداخلية المحاسبية المتعلقة بالمبيعات، وتقييمه للنظام، يمكنه عمل اختبارات الالتزام بالسياسات لجميع اجراءات الرقابة الداخلية المحاسبية التي:

١ ـ تتضمنها خريطة التدفق.

٢ ـ تمثل مواطن ضعف تؤدي إلى حدوث أخطاء بالنظام المحاسبي.

٣ ـ تمثل مواطن قوة يستطيع أن يعتمد عليها المراجع.

٤ ـ من شأنها أن تساعد في الحد من المخالفات.

ح ـ أي الحسابات التالية يحتمل أن يحتفظ بها ماسك دفاتر ذو خبرة لاخفاء اختلاسات تتعلق بالمدينين؟

١ ـ ايرادات متنوعة.

٢ ـ مصروفات نثرية.

٣ ـ مصروفات متنوعة.

٤ ـ مردودات مبيعات.

ط ـ من أجل حماية الأصول باستخدام رقابة داخلية جيدة، فان حسابات المدينين المعدومة يجب أن:

١ ـ ترحل وتسجل في دفتر أستاذ منفصل.

٢ ـ ترسل بياناتها إلى محامي الشركة لاتخاذ الاجراءات القانونية تجاه تحصيلها.

٣ ـ تسجل في ملف الاستقطاعات الضريبية.

٤ ـ تحال إلى مدير الائتمان نظراً لأن العملاء ـ عند اعادة سداد المستحق عليهم ـ قد يسعوا إلى اعادة طلب ائتمان جديد.

ي ـ أي من الآتي يمكن أن يعتبره المراجع وظيفة متعارضة في حالة قيام الصراف باستلام إشعارات السداد من غرفة البريد؟

١ ـ قيام الصراف بترحيل اشعارات السداد لبطاقات دفتر الاستاذ الفرعي لحسابات العملاء.

٢ ـ قيام الصراف بعمليات الايداع اليومية في بنك محلي.

٣ ـ اعداد الصراف لكشف الايداعات اليومية .

٤ ـ توقيع الصراف على الشيكات.

ك ـ يمكن ـ بصفة عامة ـ تعريف مواطن الضعف الجوهرية بأنها تلك الحالات التي يترتب عليها أخطاء ومخالفات جوهرية والتي عادة لا تكتشف في حينها بواسطة:

١ ـ المراجع أثناء دراسة وتقييم الرقابة الداخلية.

٢ ـ المراقب المالي عند تسويته لحسابات دفتر الاستاذ العام.

٣ ـ العاملين عند أداءهم المعتاد للوظائف الموكولة لهم.

٤ ـ رئيس الشئون المالية عند مراجعته للقوائم المالية.

(٢) اختار أفضل اجابة لكل من الأسئلة التالية المتعلقة بمصادقات حسابات المدينين.

أ ـ تستخدم المصادقات السلبية في حالة:

١ ـ وجود عدد من الحسابات الهامة موضع شك.

٢ ـ عدم فاعلية أساليب الرقابة الداخلية على حسابات المدينين.

٣ ـ وجود عدد كبير من الحسابات ذات الأرصدة الضئيلة نسبياً.

٤ ـ اعتقاد المراجع بأن الأشخاص الذين تصلهم هذه المصادقات لا يهتمون بالرد عليها.

ب ـ أي النقاط التالية يعتد أكثر أهمية للمراجع للتحقق من مدى صحة وشرعية حسابات المدينين؟

١ ـ أدلة الاثبات المستندية التي تؤيد أرصدة حسابات المدينين.
٢ ـ القيود الدائنة في حسابات المدينين من واقع يومية المقبوضات النقدية.
٣ ـ الاتصال المباشر تليفونياً بين المراجع والمدينين.
٤ ـ ردود المصادقات المتسلمة مباشرة من العملاء.

جـ ـ تعتبر مصادقات حسابات المدينين التجاريين من:

١ ـ مباديء المراجعة المتعارف عليها.
٢ ـ معايير المراجعة المتعارف عليها.
٣ ـ إجراءات المراجعة المتعارف عليها.
٤ ـ الممارسات العملية المتعارف عليها في المراجعة.

د ـ أحياناً يكون من غير العملي أو من المستحيل للمراجع استخدام الاجراءات العادية لمصادقات حسابات المدينين. في مثل هذه الظروف فأن أفضل إجراء بديل يمكن أن يلجأ إليه المراجع هو:

١ ـ فحص النقدية المتسلمة من المدينين في الفترة التي تلي نهاية السنة.
٢ ـ فحص جداول آجال حسابات المدينين المعدة في كل من تاريخ قائمة المركز المالي والتاريخ التالي له.
٣ ـ اقتراح زيادة مخصص الديون المشكوك فيها بمبلغ يعادل نسبة مئوية من رصيد تلك الحسابات التي لم يمكنه عمل مصادقات عنها.
٤ ـ عمل فحص تحليلي شامل لحسابات المدينين والمبيعات من سنة لأخرى.

هـ ـ عادة ما تؤدي المصادقات المباشرة لأرصدة حسابات المدينين إلى توفير دليل اثبات عن:

١ ـ القدرة على تحصيل تلك الأرصدة التي يتم المصادقة عنها.
٢ ـ ملكية الأرصدة التي يتم المصادقة عنها.

٣ ـ صحة وشرعية الأرصدة التي يتم المصادقة عنها.
٤ ـ سلامة الرقابة الداخلية على الأرصدة التي يتم المصادقة عنها.

و ـ إذا كانت الرقابة الداخلية فعالة وأرصدة حسابات المدينين ضئيلة نسبياً، فأنه لتحديد صحة وشرعية أرصدة حسابات المدينين في تاريخ الميزانية العمومية يقوم المراجع:
١ ـ بفحص النقدية المتسلمة للفترة التي تلي فترة المراجعة بدلاً من إرسال مصادقات.
٢ ـ بارسال مصادقات إيجابية.
٣ ـ بارسال مصادقات سلبية.
٤ ـ باستخدام معاينة احصائية بدلاً من إرسال مصادقات.

ز ـ أي النقاط التالية تعد من إجراءات المراجعة الأقل أهمية نحو لفت انتباه المراجع إلى لجؤ الشركة إلى التعامل بنظام الأمانة؟
١ ـ تتبع مستندات الشحن حتى يومية المبيعات.
٢ ـ اختبار العمليات الخاصة بالنقدية المتسلمة.
٣ ـ استخدام المصادقات لحسابات المدينين.
٤ ـ ملاحظة الجرد الفعلي للمخزون.

ح ـ عند فحص مصادقات حسابات المدينين حول أرصدتهم في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ أشارت إحدى المصادقات الايجابية بأن الرصيد في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ قد سدد في ١٤٠٨/١/٩ هـ. في هذه الحالة فأن المراجع غالباً ما يقوم بـ:
١ ـ تحديد ما إذا كانت هناك تغيرات في الحساب في الفترة ما بين ١٤٠٨/١/١ هـ، و ١٤٠٨/١/٩ هـ.
٢ ـ تحديد ما إذا كان العميل قد حصل على خصم نقدي.
٣ ـ اعتبار رصيد الحساب مساوياً للصفر في ١٤٠٨/١/١٠ هـ.
٤ ـ التحقق من أن المبلغ قد تم تحصيله بالفعل.

(٣) اختار أفضل إجابة لكل من الأسئلة التالية والمتعلقة بتحقق المراجع من استقلال الفترة المالية لعمليات البيع.

أ ـ يعتبر اختبار استقلال الفترة المالية للمبيعات جزءاً مكملاً للتحقق من :

١ ـ مردودات مبيعات .
٢ ـ النقدية .
٣ ـ حسابات المدينين .
٤ ـ مسموحات المبيعات .

ب ـ ما أفضل وصف للطريقة المستخدمة للتحقق من استقلال الفترة المالية لعمليات البيع؟

١ ـ التأكد من أن إقرار الادارة قد تضمن فقرة تفيد بأن العمليات تم المحاسبة عنها في الفترة المحاسبية الصحيحة .
٢ ـ المصادقة على عمليات نهاية السنة مع عملاء دائمين .
٣ ـ فحص المتحصلات النقدية عن فترة تالية .
٤ ـ تحليل العمليات التي تحدث خلال أيام قليلة قبل وبعد نهاية السنة .

جـ ـ افترض أن محاسب قانوني يقوم بمهمة المراجعة السنوية لعميل ما عن السنة المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠ . وقد استكمل هذا العميل جرد المخزون في حضور المحاسب القانوني في ١٢/١٥ وقام بتسوية حساب مراقبة المخازن وكذلك السجلات التفصيلية للمخزون المستمر لكي تتفق مع نتاج جرد المخزون . ويعترف العميل بالمبيعات في الفترة التي يتم فيها شحن البضاعة . وفيما يلي أربع مفردات مأخوذة من أوراق المراجعة لدى المحاسب القانوني والمتعلقة باختبار استقلال الفترة المالية للمبيعات . أي هذه المفردات لا يتطلب قيد تسوية في دفاتر العميل؟

	تاريخ الشحن	تاريخ تسجيل المبيعات	تاريخ تسجيل تكلفة المبيعات في حساب المخزون
١ ـ	١٢/١٠	١٢/١٩	١٢/١٢
٢ ـ	١٢/١٤	١٢/١٦	١٢/١٦
٣ ـ	١٢/٣٠	١ / ٢	١٢/٣٠
٤ ـ	١ / ٢	١٢/٣٠	١٢/٣٠

د ـ ما اكتشافات المراجع عند فحصه لاستقلال الفترة المالية وفحص قيود يومية المبيعات خلال الأيام السابقة واللاحقة لتاريخ قائمة المركز المالي.

١ ـ تسوية بعض حسابات المدينين على حساب البعض الآخر في نهاية السنة.

٢ ـ تضخم المبيعات السنوية.

٣ ـ التلاعب في أرصدة البنك.

٤ ـ اختلاس المخزون.

هـ ـ يقوم مراجع ما بفحص استقلال الفترة المالية للمبيعات في ٣٠ ربيع الأول عام ١٤٠٠ هـ. ويتم شحن جميع المبيعات وفقاً لشروط التسليم محل المشتري (F.O.B. Distination). وتسجل الشركة المبيعات بعد ثلاثة أيام من تاريخ الشحن، وقد لاحظ المراجع البيانات التالية:

(حسابات بالألف ريال)

تاريخ الشحن	شهر التسجيل	سعر البيع	تكلفة المبيعات
٢٨ ربيع أول	ربيع أول	١٩٢	٢٠٠
٢٩ ربيع أول	ربيع أول	٤٤	٤٠
٣٠ ربيع أول	ربيع ثان	٧٧	٨١
٢ ربيع ثان	ربيع ثان	٢٠٨	٢٢٠
٥ ربيع ثان	ربيع ثان	٩٢	٨٤

يكون صافي الأثر على الدخل (بالألف ريال) عن الفترة المنتهية في ٣٠ ربيع أول ١٤٠٠ هـ بعد إجراء التسوية اللازمة هو:

١ ـ زيادة ١٢ ريال.

٢ ـ زيادة ٨ ريال.

٣ ـ نقص ١٢ ريال.

٤ ـ نقص ٨ ريال.

(٤) اختار أفضل إجابة لكل من الأسئلة التالية والمتعلقة بتقويم المدينين.

أ ـ أفضل استخدام لجداول تحليل آجال المدينين بالنسبة للمراجع هو:
١ ـ تقييم الرقابة الداخلية على المبيعات الآجلة.
٢ ـ اختبار دقة تسجيل المبيعات.
٣ ـ تقدير خسائر الائتمان.
٤ ـ التحقق من صحة وشرعية حسابات المدينين.

ب ـ يرى المحاسب القانوني أن الزيادة في حسابات المدينين ترجع إلى بطء التحصيل، ولذلك يفضل:
١ ـ زيادة رصيد حساب مخصص الديون المشكوك فيها.
٢ ـ التأكد من استمرارية نشاط العميل.
٣ ـ فحص سياسة الائتمان والتحصيل.
٤ ـ توسيع اختبارات التحقق من القدرة على تحصيل هذه الحسابات.

جـ ـ أي النقاط التالية يبدو أقل أهمية في تحديد مدى كفاية مخصص الديون المشكوك فيها؟
١ ـ رأي مدير الائتمان.
٢ ـ آجال حسابات المدينين.
٣ ـ خبرة قسم التحصيل.
٤ ـ نسبة قيمة المخصص إلى المبيعات الآجلة للأعوام السابقة.

د ـ أي النقاط التالية يستدل منها على أن البضاعة شحنت على سبيل الأمانة؟
١ ـ كثرة عدد مرات الشحن بكميات صغيرة.
٢ ـ كثرة عدد مرات الشحن بكميات كبيرة ومردودات ضئيلة.
٣ ـ ديون كبيرة لحسابات المدينين وفترة ائتمان صغيرة.
٤ ـ ديون كبيرة لحسابات المدينين وفترة ائتمان كبيرة.

(٥) اختار أفضل إجابة لكل من الأسئلة التالية:

أ ـ بفرض أن شركة الجفالي لديها عدد قليل من حسابات المدينين ذات الأرصدة الكبيرة تبلغ ١٠٠٠٠٠٠ ريال، وأن شركة زهران لديها عدد

كبير من حسابات المدينين ذات الأرصدة الصغيرة تبلغ أيضاً ١٠٠٠٠٠٠ ريال ولذلك يزداد الاهتمام نحو خطأ ما في حساب واحد لدى شركة الجفالي عنه في حالة شركة زهران أن ذلك يعد مثالاً لمفهوم:

١ ـ الأهمية النسبية.
٢ ـ التحليل المقارن.
٣ ـ التأكد المعقول.
٤ ـ الخطر النسبي.

ب ـ ما أفضل اختبار للتحقق من اعداد فواتير ومطالبة مشتركي شركة الكهرباء عن قيمة استهلاكهم الشهري؟

١ ـ مطابقة سجلات قسم قراءة العدادات على سجل اعداد الفواتير (المبيعات).
٢ ـ مطابقة سجل اعداد الفواتير (المبيعات) على سجلات قسم قراءة العدادات.
٣ ـ مطابقة دفتر أستاذ المدينين على سجل اعداد الفواتير (المبيعات).
٤ ـ مطابقة سجل اعداد الفواتير (المبيعات) على دفتر استاذ المدينين.

جـ ـ أي إجراءات المراجعة التالية يكون أكثر فاعلية في اختبار تدنية المبيعات الآجلة؟

١ ـ تحليل آجال حسابات المدينين.
٢ ـ إرسال مصادقات حسابات المدينين.
٣ ـ تتبع عينة من قسائم البيع حتى المبيعات المسجلة بدفتر الاستاذ العام.
٤ ـ تتبع عينة من المبيعات المسجلة في دفتر الاستاذ العام إلى قسائم البيع.

د ـ من ضمن الخطوات التي يقوم بها المراجع عند اختبار عمليات البيع هي تتبع عينة من القيود المدينة في دفتر الأستاذ الفرعي لحسابات المدينين حتى فواتير البيع المؤيدة. ما الذي يهدف إليه المراجع من خلال تلك الخطوة؟

١ ـ التأكد من تسجيل كافة المبيعات.

٢ ـ شرعية القيود المدينة بدفتر الاستاذ الفرعي لحسابات المدينين ووجود فواتير بيع لكل قيد.

٣ ـ صحة تسجيل جميع فواتير البيع في الحسابات الفردية للعملاء.

٤ ـ صحة وشرعية فواتير البيع والتأكد من أنها ليست وهمية.

هـ ـ ان مطابقة مجموع دفتر الأستاذ الفرعي لحسابات المدينين مع رصيد دفتر الاستاذ العام في ٣٠ شوال ١٤٠٧ هـ يهدف إلى اكتشاف:

١ ـ خطأ في حساب فاتورة لشهر شوال.

٢ ـ خطأ في تسجيل شيك عن شهر شوال من أحد العملاء في حساب عميل آخر مشابهاً له في الاسم.

٣ ـ خطأ في ترحيل رصيد آخر الفترة لأحد حسابات دفتر الاستاذ الفرعي إلى الفترة التالية.

٤ ـ رصيد أحد العملاءالذي استحق السداد في الماضي ويجب اعدامه.

و ـ عندما تحتفظ الشركة بأوراق مالية كضمان لبعض حسابات المدينين فانه يجب على المحاسب القانوني:

١ ـ التحقق من وجود حق قانوني للشركة على هذه الأوراق.

٢ ـ التأكد من أن المبلغ المسجل في حساب الاستثمارات مساوياً للقيمة السوقية العادلة لهذه الأوراق في تاريخ تسلمها.

٣ ـ فحص الأوراق والتأكد من قيمتها.

٤ ـ اللجوء إلى مصادر أخرى مستقلة للتأكد من صحة تسجيل دخل الاستثمارات.

(٦) فيما يلي تسعة أسئلة مستخرجة من قائمة استقصاء الرقابة الداخلية على معالجة أوامر العملاء وشحنها. وتعني إجابة السؤال «بنعم» وجود موطن قوة بينما الاجابة «لا» تدل على موطن ضعف.

١ ـ هل يعتمد قسم الائتمان المبيعات بالآجل قبل شحن البضائع للعملاء؟

٢ ـ هل قسم الائتمان منفصلاً عن قسم المبيعات؟

٣ ـ هل تحدد أسعار المبيعات بناء على قائمة أسعار معتمدة؟

٤ ـ هل تستخدم نماذج الفواتير مسلسلة الأرقام؟

٥ ـ هل توجد أساليب رقابة على نماذج الفواتير؟

٦ ـ هل تستخدم نماذج أوامر الشحن مسلسلة الأرقام في التصريح بشحن البضائع إلى العملاء

٧ ـ هل توجد أساليب رقابة على نماذج أوامر الشحن؟

٨ ـ هل يعد قسم الشحن قسائم شحن مسلسلة الأرقام قبل صرف البضائع من المخازن؟

٩ ـ هل توجد أساليب رقابة على نماذج قسائم الشحن.

المطلوب: حدد لكل سؤال من الأسئلة السابقة ما يلي:

أ ـ الخطأ أو المخالفة التي صمم السؤال لاكتشافها.

ب ـ أثر غياب الاجراء الرقابي على القوائم المالية.

جـ ـ اختبار الالتزام بالسياسات للتأكد من فاعلية الاجراء الرقابي، إذا كانت الإجابة على سؤال الرقابة الداخلية «بنعم»، مع الاشارة لاجراء المراجعة المناسب (فحص مستندي، تتبع، اعادة عمليات حسابية، . . . الخ).

د ـ الاختبار الأساسي الذي يجب أن تتوسع فيه ـ ان وجد ـ إذا كان الإجراء الرقابي أو الالتزام به ضعيف.

نظم إجابتك على النحو التالي كما هو موضح في المثال.

السؤال	الخطأ أو المخالفة	الأثر على القوائم المالية	اختبار الالتزام بالسياسات	الاختبار الأساسي
١ -	عدم توفر الصحة والشرعية لعمليات المبيعات.	زيادة خسائر الديون المعدومة.	فحص اعتماد الائتمان الممنوح للعملاء على نموذج الموافقة على طلب العملاء	فحص سجلات الائتمان للحسابات التي انقضى تاريخ استحقاقها.

(٧) فيما يلي أحد عشر سؤالاً من استقصاء الرقابة الداخلية على اعداد الفواتير ومردودات ومسموحات المبيعات، والمقبوضات النقدية. وتعني إجابة السؤال «بنعم» وجود موطن قوة، بينما الإجابة «لا» تدل على موطن ضعف.

١ ـ هل تتم مطابقة أوامر الشحن وقسائم الشحن والفواتير قبل اثبات المبيعات في السجلات المحاسبية؟

٢ ـ هل يتم فحص الفواتير للتأكد من صحتها؟

٣ ـ هل يتم تسجيل بيانات المبيعات في كل من الاستاذ العام والاستاذ الفرعي من واقع مستندين مختلفين؟

٤ ـ هل هناك مستندات مسلسلة الأرقام تدعم مردودات ومسموحات المبيعات؟

٥ ـ هل تعتمد المردودات والمسموحات بواسطة موظف مختص؟

٦ ـ هل تفتح مظاريف البريد بواسطة شخص آخر بخلاف أمين الصندوق أو كاتب الحسابات؟

٧ ـ هل يقوم المختص بفتح مظاريف البريد باعداد قائمة يومية بالمقبوضات النقدية والشيكات المتسلمة؟

٨ ـ هل يتم مطابقة قائمة المقبوضات النقدية مع الايداعات النقدية يومياً؟

٩ ـ هل يتم مطابقة قائمة المقبوضات النقدية وقسائم الايداع دورياً مع القيود المدينة في حسابات النقدية والدائنة بحسابات العملاء؟

١٠ ـ هل يتم تسجيل المقبوضات النقدية في كل من الاستاذ العام والاستاذ الفرعي لحسابات العملاء من واقع مستندين مختلفين؟

١١ ـ هل يتم مطابقة أرصدة حسابات المدينين بدفتر الاستاذ الفرعي دورياً مع حساب الاستاذ العام؟

المطلوب؛ حدد لكل سؤال من الأسئلة السابقة ما يلي:

أ ـ الخطأ أو المخالفة التي صمم السؤال لاكتشافها.

ب ـ أثر غياب الاجراء الرقابي على القوائم المالية.

جـ ـ اختبار الالتزام بالسياسات للتأكد من فاعلية الاجراء الرقابي، إذا كانت الإجابة على سؤال الرقابة الداخلية «بنعم»، مع الإشارة لاجراء المراجعة المناسب (فحص مستندي، تتبع، اعادة عمليات حسابية، . . . الخ).

د ـ الاختبار الأساسي الذي يجب أن تتوسع فيه ـ ان وجد ـ إذا كان الاجراء الرقابي أو الالتزام به ضعيف.

(نظم إجابتك بنفس الطريقة السابق توضيحها في المشكلة رقم ٦).

(٨) فيما يلي الاجرءات ـ من أ إلى ط ـ التي قام بها المراجع كجزء من مراجعته لنظام الايرادات وحسابات المدينين.

أ ـ تتبع عينة من أوامر البيع حتى ملف فواتير البيع.

ب ـ مطابقة رصيد حساب المدينين بدفتر الاستاذ العام مع مجموع أرصدة حسابات المدينين بدفتر الاستاذ الفرعي.

جـ ـ فحص مستندي لمجوع قسائم الايداع اليومية على قوائم اشعارات السداد اليومية.

د ـ اعادة حساب قيمة عينة من فواتير البيع رأسياً وأفقياً.

هـ ـ تتبع عينة من فواتير البيع أو شرائط تسجيل النقدية حتى قيود يوميه المبيعات.

و ـ فحص عينة من فواتير البيع للتحقق من تصديق قسم الائتمان عليها.

ز ـ تتبع قيود يومية المبيعات إلى دفتر الاستاذ الفرعي لحسابات المدينين.

ح ـ فحص مستندي لقيود اعدام بعض حسابات المدينين في دفتر الاستاذ العام مع الاشعارات الدائنة واشعارات الاعدام.

ط ـ إرسال مصادقات مباشرة للعملاء.

المطلوب: حدد لكل إجراء من الاجراءات السابقة ما يلي:

أ ـ نوع الاختبار. اختبار الالتزام بالسياسات، اختبار أساسي، أم كلاهما (اختبار ذو هدف مزدوج).

ب ـ هدف (أو أهداف المراجعة لكل اختبار: عرض القوائم، صحة وشرعية العمليات، الملكية، استقلال الفترة المالية، التقويم، الوجود.

ملحوظة: قد يخدم الاجراء الواحد هدف أو أكثر من أهداف المراجعة في نفس الوقت.

(٩) عند تسلمك لردود المصادقات التي أرسلتها بخوص حسابات المدينين في ٣٠ محرم اتضح لك الآتي:

أ ـ الملحوظة التالية في الرد الذي أبداه أحد العملاء: «نحن غير مدينين بالمبلغ الموضح أعلاه لأنه قد سدد بشيك مؤرخ في ٢٩ محرم».

ب ـ الملحوظة التالية في الرد الذي أبداه عميل آخر: «نحن غير مدينين بالمبلغ الموضح أعلاه لأنه قد سدد بشيك مؤرخ في ٢٠ محرم».

المطلوب: ما الذي يمكن أن تفعله تجاه كل من هاتين الملحوظتين؟ اشرح وبرر أي اختلافات بين إجابتك على هاتين الملحوظتين.

(١٠) قبل قيامك ـ كمراجع ـ بعمل مصادقات حسابات المدينين، عرض عليك مدير الائتمان بالشركة خمسة حسابات مجموعها ٢٥٠٠ ريال لم تتضمنها

حسابات المدينين البالغ مجموعها ٠٠٠ ٣٥٠ ريال، وطلب منك عـدم اجراء مصادقات لهؤلاء العملاء الخمسة نظراً لوجود نزاع قـائم معهم بسبب جودة البضاعة المسلمة لهم. ولذلك يرى هـذا المديـر عدم جـدوى المصادقـات في هذه الحالة.

المطلوب: كيف تعالج مثل هذا الموقف عندم مراجعتـك حسابـات المدينـين بهذه الشركة؟

الفصل الثالث عشر

نظام تكاليف المبيعات وحساباته
THE COST OF SALES SYSTEM & RELATED ACCOUNTS

سنركز اهتمامنا في هذا الفصل على دراسة اجراءات جمع أدالة الاثبات التي تتعلق بنظام تكاليف المبيعات وأرصدة حساباته التي تشتمل على حسابات المخزون والمشتريات وتكلفة السلع المبيعة والمدفوعات النقدية. وكما ناقشنا نظام الايرادات في الفصل السابق، فانه يفضل مناقشة العمليات التي تؤثر على حسابات هذا النظام كمجموعة واحدة نظراً للعلاقة المتكاملة بين عناصرها.
وسنقوم هنا بدراسة هذه الدورة على نفس نمط دارسة دورة الايرادات، وهي :

١ ـ تحديد أهداف المراجعة.
٢ ـ التحقق من صحة وشرعية عمليات الشراء وتكلفة السلع المبيعة والمدفوعات النقدية
٣ ـ الاختبارات الأساسية الخاصة بالمخزون وتكلفة السلع المبيعة.
٤ ـ الاختبارات الأساسية الخاصة بحسابات الدائنين التجاريين.
٥ ـ استخدام الكومبيوتر في مراجعة نظام تكاليف المبيعات.

ويشتمل هذا النظام على حسابات مخزون المواد الأولية والانتاج تحت التشغيل والانتاج التام، وتكلفة السلع المبيعة، وخصم المشتريات، ومردودات ومسموحات المشتريات، وحسابات الدائنين، والقيود الدائنة في حساب النقدية مقابل المشتريات النقدية وسداد حسابات الدائنين.

أهداف المراجعة : Audit Objectives

يمثل الشكل رقم (١) النمط المعتاد لتدفق العمليات في نظام تكلفة السلع المبيعة. ويهتم المراجع في فحصه لعمليات الشراء وتكلفة السلع المبيعة والمدفوعات

النقدية بالتحقق من صحة وشرعية العمليات والوجود والملكية والتقويم واستقلالية الفترة المالية والافصاح في القوائم المالية. ويمثل حسابات المخزون أهم عناصر أصول هذا النظام، كما تمثل حسابات الدائنين التجاريين وأوراق الدفع أهم عناصر الالتزامات. وتكون غالباً حسابات المخزون أكبر حسابات الأصول المتداولة قيمة في المؤسسات سواء التجارية أو الصناعية. ولهذا تكون هذه الحسابات أكثر تعرضاً لمخاطر أنواع متعددة من الأخطاء التي قد يكون أثرها جوهرياً على القوائم المالية. وبجانب ذلك قد تنطوي مراجعة حسابات المخزون على عمليات معقدة، نظراً لتعدد طرق المحاسبة عنه، وتقويم عناصره. كما تؤثر أخطاء المخزون على عدد كبير من حسابات كل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي. ولهذا يجب أن يكون المراجع على إلمام تام بأساليب الرقابة في نظم التكاليف وتكلفة المبيعات والمدفوعات النقدية قبل تصميمه للاختبارات الأساسية لأرصدة حسابات المخزون وتكلفة السلع المبيعة والدائنين التجاريين.

حساب المواد الأولية

xxx	رصيد أول الفترة	xxx	(٢)
xxx	(١)		
xxx	رصيد آخر الفترة		

حسابات الدائنين

xxx	(٧)	xxx	رصيد أول الفترة
		xxx	(١)
		xxx	رصيد آخر الفترة

الانتاج تحت التشغيل

xxx	رصيد أول الفترة	xxx	(٥)
xxx	(٢)		
xxx	(٣)		
xxx	(٤)		
xxx	رصيد آخر الفترة		

النقدية

		xxx	(٧)

مخزون الانتاج التام

xxx	رصيد أو الفترة	xxx	(٦)
xxx	(٥)		
xxx	رصيد آخر الفترة		

الأجور المباشرة

		xxx	(٣)

المصروفات الصناعية غير المباشر	
	xxx (٤)

تكلفة السلع المبيعة	
xxx (٦)	

(١) مشتريات المواد الأولية.
(٢) صرف مواد أولية للانتاج.
(٣) أجور مباشرة في الانتاج.
(٤) مصروفات صناعية غير مباشرة محملة.
(٥) تحويل الانتاج التام.
(٦) تكلفة السلع المبيعة
(٧) سداد حسابات الدائنين.

شكل رقم: تدفق العمليات في نظام تكاليف المبيعات

وكما سبق أن ذكرنا في الفصل الثاني عشر بخصوص المدينين، فان المراجع غالباً ما يعتقد أنه لو ان لدى العميل نية تحريف قيمة المخزون في القوائم المالية فان هذا يكون غالباً في شكل مغالاة بدلاً من التدنية. ولذلك تهدف اجراءات مراجعة المخزون الى التحقق من حقيقة وصحة هذه الأرصدة. وعلى عكس المخزون، تكون من مصلحة العميل غالباً تدنية أرصدة الدائنين، وعليه تركز اجراءات المراجعة هنا على اكتشاف عمليات الدائنين غير المسجلة بالدفاتر.

هدف التحقق من صحة العمليات:

Verification of Transaction Validity

كما سبق القول، اذا ما تأكد المراجع من صحة وشرعية تسجيل وتبويب وتلخيص كافة عمليات نظام تكلفة المبيعات في الدفاتر المحاسبية بشكل يخفض - الى حد كبير - من مخاطر حدوث أخطاء جوهرية في الأرقام المحاسبية، فانه يكون في استطاعته أن يقرر - في هذه الحالة - صحة أرصدة حسابات هذا النظام في القوائم المالية. وبالطبع فان دراسة وتقييم نظام الرقابة المحاسبية، الذي من خلاله يتم تسجيل عمليات المشتريات وتكلفة المبيعات والمدفوعات النقدية، تكون ذات أهمية كبرى في عملية المراجعة التي تهدف الى التحقق من صحة وشرعية العمليات المحاسبية. وتتضمن دراسة وتقييم الرقابة المحاسبية:

أ ـ فحص وتقييم النظام المحاسبي للتعرف على الأساليب الرقابية بالنظام.

ب ـ اختبار مدى التزام عميل المراجعة بتطبيق اجراءات وسياسات الرقابة الداخلية التي يحتوي عليها النظام.

الأهداف الأخرى للمراجعة: Other Audit Objectives

حتى يمكن تحديد الأهداف الأخرى لمراجعة عمليات وحسابات نظام تكاليف المبيعات، فاننا يجب أن نتعرف أولاً على الأسباب التي قد تؤدي الى حدوث أخطاء جوهرية في أرصدة حسابات النظام (المخزون والدائنون والمدفوعات النقدية). فقد يكون السبب في الخطأ، على سبيل المثال، شمول المخزون على سلع وبضائع غير موجودة (وهمية)، وتهدف المراجعة هنا الى التحقق من وجود الأصل، وبالتالي التأكد من عدم المغالاة في أرصدة المخزون من خلال اضافة تلك العناصر الوهمية. ويترتب على المغالاة في قيمة المخزون تدنية في تكلفة السلع المبيعة (بسبب العلاقة بين عمليات هذين الحسابين). وعلى عكس ذلك يهتم المراجع بالتأكد من عدم تدنية أرصدة الدائنين، أي اكتشاف أي حسابات غير مسجلة بالدفاتر المحاسبية، ويترتب على اخطاء التدنية في أرصدة هذه الحسابات تدنية مماثلة في أرصدة حسابات تكاليف السلع المبيعة والمصروفات الأخرى المتعلقة بحسابات الدائنين.

أما بخصوص التحقق من الملكية فتعتبر الحيازة من ضمن الأدلة الهامة لملكية الأصل أو العنصر، إلا أنه يجب كذلك الاهتمام بفحص مستندات الملكية وكذلك خطاب اقرار ادارة عميل المراجعة. وبالنسبة لتقويم أرصدة المخزون وحسابات الدائنين وتكلفة السلع المبيعة، فان مبدأ الاستمرارية المحاسبي ينص على:

أ ـ تقويم المخزون والسلع المبيعة على أساس التكلفة.

ب ـ تقويم الدائنين في تاريخ التقارير المالية على أساس قيمة الوفاء بهذا الدين تحت ظروف التشغيل العادية.

وبالرغم من قبول مبدأ التكلفة كأساس لتقويم المخزون، إلا أن مبدأ الحيطة والحذر ينص على استخدام قاعدة «التكلفة أو السوق أيهما أقل» في تقويم أرصدتها.

وقد يحدث خطأ في تسجيل الزيادة أو النقص في المخزون أو الدائنين أو المدفوعات النقدية الناتجة عن عمليات الشراء أو سداد الديون المستحقة بالقرب من نهاية الفترة المالية تحت المراجعة أو في بداية الفترة التالية لها، حيث قد تسجل هذه العمليات ضمن عمليات فترة مالية غير صحيحة. ولهذا يهتم المراجع بالتحقق من صحة الفترة المالية التي سجلت فيها العمليات التي حدثت بالقرب من نهاية الفترة المالية تحت المراجعة.

ويجب كذلك التحقق من سلامة الافصاح عن حسابات هذا النظام بالقوائم المالية طبقاً للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها. فيجب على سبيل المثال الافصاح عن أساس تقويم أرصدة المخزون وأي ضمانات أو رهونات مفروضة على هذا المخزون نظير قرض أو قروض حصلت عليها المؤسسة من بنوك الاستثمار. كما يجب تبويب حسابات الدائنين وأوراق الدفع الى خصوم متداولة والتزامات طويلة الأجل مع الفصل بين دائني العمليات التجارية وغير التجارية.

اجراءات التحقق من صحة وشرعية العمليات:

Verification of Transaction Validity

ان امكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، للتأكد من صحة وسلامة تسجيل وتبويب وتلخيص عمليات المخزون وتكلفة المبيعات والمدفوعات النقدية، يمثل عاملاً رئيسياً يؤثر في قرار المراجع بشأن اجراءات المراجعة التالية لخطوة تقييم نظام الرقابة المحاسبية. ويتم تقييم مدى امكانية الاعتماد على أساليب الرقابة الداخلية المتبعة في ظل نظم المعلومات المحاسبية اليدوية، من خلال التحقق من صفات هذه الأساليب على ضوء خصائص نظم الرقابة الداخلية الجيدة (شكل رقم (١) من الفصل السابع). ويتم ذلك الفحص والتقييم باتباع ثلاثة خطوات هي:

أ - ألفحص والتقييم المبدئي الذي يعتمد على دراسة وتحليل الهيكل التنظيمي ودليل الاجراءات والاستفسار عن بعض الأمور.

ب - الفحص والتقييم التفصيلي والذي يشتمل على جمع أدلة ومستندات الرقابة التي سيعتمد عليها المراجع في ابداء رأيه.

جـ - اختبار مدى التزام العميل بتطبيق واتباع أساليب واجراءات الرقابة الداخلية الموصوفة في النظام السابق دراسته في (أ) و(ب) أعلاه.

أما اذا كان العميل يتبع نظم المعلومات المحاسبة الالكترونية، فيهتم المراجع بدراسة الهيكل التنظيمي ونظام التشغيل الخاص بمركز الكومبيوتر، والتحقق من وجود وثائق ومستندات الرقابة على التطبيقات المحاسبية المختلفة، والخاصة ببيانات عمليات وتكلفة المبيعات والمدفوعات النقدية. وقد ناقشنا هذه الأساليب الرقابية بالتفصيل في الفصل الثامن من هذا الكتاب.

فحص وتقييم نظام الرقابة:

Review & Evaluation of the Control System

يهدف الفحص والتقييم المبدئي والتفصيلي لنظام تكلفة المبيعات الى تحقيق هدفين وهما:

أ ـ التعرف على أساليب الرقابة التي يمكن الاعتماد عليها لتحديد طبيعة وتوقيت ونطاق الاختبارات الأساسية للمراجعة.

ب ـ تحديد مواطن ضعف النظام التي يجب تبليغها لادارة العميل.

وكما سبق القول، فان الهدف الرئيسي من مراجعة القوائم المالية هو ابداء الرأى بشأن صدق وعدالة عرض هذه القوائم، وعلى ذلك فانه يجب أن تركز كافة اجراءات وخطوات المراجعة (متضمنة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية) على تحقيق هذا الهدف. وبالرغم من تعدد واختلاف أساليب الرقابة المتبعة في النظم المحاسبية، الا أنه ليس بالضرورة أن يكون لكل هذه الأساليب الرقابية أثر هام على أرصدة حسابات القوائم المالية. ولذلك يجب أن يركز المراجع اهتمامه على تلك الاجراءات الرقابية الهامة التي قد يؤدي عدم توفرها الى حدوث أخطاء جوهرية في أرصدة حسابات نظام تكلفة المبيعات.

ويمكن التعرف على أساليب الرقابة الهامة من خلال دراسة العمليات ومستنداتها التي تؤثر على أرصدة المخزون وتكلفة المبيعات والنقدية بالقوائم المالية. ويوضح الشكل رقم (٢) عمليات شراء وبيع المخزون وسداد أرصدة الدائنين، وكذلك مستندات المبادلة والمدعمة لكل عملية من هذه العمليات.

عمليات المبادلة	مستندات المبادلة	المستندات المدعمة
شراء المخزون	فاتورة المورد	طلب الشراء أمر الشراء تقرير استلام البضائع
بيع المخزون	فاتورة البيع	مستندات الشحن
سداد أرصدة الدائنين	الشيكات المنصرفة فاتورة المورد.	اذن السداد طلب الشراء أمر الشراء تقرير استلام البضائع

شكل رقم (٢): عمليات المبادلة ومستنداتها

فتتضمن المستندات المدعمة لفاتورة المورد، المستند الرئيسي لعملية الشراء، طلب وأمر الشراء وتقارير استلام البضائع من المورد. ويجب ترقيم هذه المستندات بتسلسل والمحاسبة عن نماذجها. ويكون قسم المشتريات هو القسم المسئول عن اصدار أوامر الشراء. وبالطبع فان سوء الرقابة على هذه المستندات قد يؤدي الى عمليات شراء غير سليمة أو حدوث تواطؤ بين مندوب المشتريات والموردين. كما أن ترقيم نماذج أوامر الشراء واخضاعها لأساليب رقابية أخرى يحول دون تنفيذ عمليات شراء غير مصرح بها. وتهدف مراجعة دورة المشتريات الى تحديد مدى الاعتماد على المعلومات الناتجة عن عمليات الشراء، والتي تنطوي على التأكد من استلام البضائع المشتراه وعدها وفحصها على ضوء أوامر الشراء وفواتير الموردين.

ويمكن تبويب وظائف الرقابة المحاسبية على نظام المخزون والمشتريات وتكلفة السلع المبيعة والمدفوعات النقدية في ثلاثة مجموعات وهي:

١ ـ وظائف المبادلة (Exchange Functions) وتتطلب أساليب رقابية تهدف الى الوقاية ضد دفع التزامات وهمية أو غير صحيحة والتي تشمل (شكل رقم٣):

أ ـ تنفيذ أوامر الشراء.
ب ـ استلام البضائع والخدمات المشتراه.
جـ ـ سداد حسابات الدائنين

د ـ تخزين وتسجيل المخزون في سجلات الرقابة على المخزون.
هـ ـ شحن البضائع.

٢ ـ وظائف معالجة البيانات (Processing Functions) وتتطلب أساليب رقابية للمحاسبة عن المسئولية واستخراج بيانات مالية يمكن الاعتماد عليها. والتي تشمل (شكل رقم ٤):

أ ـ تسجيل شراء البضائع والخدمات
ب ـ تسجيل سداد حسابات الدائنين.
جـ ـ تسجيل مردودات ومسموحات المشتريات.
د ـ تسجيل صرف البضائع للمصانع وتكلفة الانتاج.

٣ ـ وظائف حماية المخزون والسجلات (Safeguard Functions) وتتطلب أساليب رقابية لحماية الأصول وسجلات نظام المخزون وتكلفة المبيعات (شكل رقم ٥):

الوظائف	الاخطاء والمخالفات الممكنة	نتائج عدم اكتشاف الأخطاء	اجراءات الرقابة الوقائية والتحذيرية والعلاجية اللازمة
١ ـ تنفيذ اوامر الشراء أ ـ طلب شراء السلع والخدمات	عمليات لا يتوفر لها الصحة والشرعية: ـ شراء بضائع غير لازمة ـ تكرار شراء نفس البضائع	ـ فائض أو عجز المخزون ـ انخفاض الكفاءة	ـ استخدام نماذج تحديد كمية الطلب الاقتصادية لعناصر المخزون الهامة ـ استخدام نماذج مرقمة للصرف من المستودعات. ـ تسلم البضائع بواسطة قسم الاستلام بناء على امر الشراء. ـ اعداد تقرير دوري عن التعديلات في المنتجات والتي تتطلب مواد أولية جديدة.
ب ـ امر شراء السلع والخدمات.	عمليات لا يتوفر لها الصحة والشرعية:	ـ تدنية أرصدة حسابات الدائنين	ـ استخدام نماذج أوامر الشراء مسلسلة الأرقام.

	- عدم وجود سجلات عن السلع والخدمات تحت الطلب. - الشراء بأسعار مرتفعة.	وتكلفة المبيعات. - سوء استخدام الأموال واحتمال دفع رشاوى لمندوبي المشتريات.	- اتباع نظام المناقصات بين الموردين للحصول على أفضل الأسعار. - اعتماد الأسعار بواسطة مسئول قبل التنفيذ.
٢ - استلام السلع والخدمات.	عمليات لا يتوفر لها الصحة والشرعية: - سداد قيمة مشتريات لم تستلم. - تسليم المشتريات في مواقع غير مصرح بها وسرقتها. - تسجيل المشتريات في فترات خطأ.	- مغالاة في رصيد الدائنين. - تدنية رصيد الدائنين وتكلفة السلع المبيعة.	- استخدام تقارير الاستلام مسلسلة الأرقام. - الفصل بين وظائف المشتريات واستلام البضائع. - تنفيذ عمليات الشراء من خلال الاجراءات المعتمدة. - متابعة تقارير الاستلام وأوامر الشراء وفواتير الموردين التي ليس لها مستندات مؤيدة.
	- استلام بضاعة رديئة الجودة أو كميات غير صحيحة.	- ضياع وقت الانتاج واعادة طلب شراء المواد.	- فحص وعد البضائع عند استلامها بواسطة قسم الاستلام وإرسال صورة من تقرير الاستلام الى قسم المشتريات. - فحص جودة وكمية المشتريات الهامة بواسطة قسم المشتريات، وإعادة حساب قيمة الفاتورة وكافة المستندات المرفقة.
٣ - سداد حسابات الدائنين.	خطأ في حساب قيمة العمليات. - عدم صحة تسجيل قيمة الدائنين والمدفوعات.	- المغالاة أو تدنية حسابات الدائنين. - الاختلاف بين اجمالي حسابات الدائنين في الاستاذ الفرعي ورصيده في الأستاذ العام.	- التحقق من صحة القيمة في السجلات مثل تبويب القيمة على الحسابات المختلفة. - استخدام المجاميع الرقابية في عمليات الترحيل ومطابقة اجمالي حسابات الاستاذ الفرعي مع أرصدة الاستاذ العام.

	عمليات لا يتوفر لها الصحة والشرعية: - التلاعب في المدفوعات النقدية.	- تحريف أرصدة النقدية والدائنين.	- الفصل بين وظائف الحسابات واعداد الشيكات والتوقيع عليها. - توقيع الشيكات بواسطة عضو في الادارة العليا غير مسئول عن المحاسبة أو اعداد الشيكات، والتوقيع المزدوج على الشيك، وحماية الشيكات. - ارسال الشيكات بالبريد تحت اشراف المسئول عن توقيعها، وعدم رد الشيك (في حالة عدم تسليمه للمستفيد) الى الشخص الذي أعده. - ترقيم نماذج الشيكات بتسلسل والمحاسبة عنها بواسطة الشخص المسئول عن تسوية حسابات البنوك. - يجب استخدام اذون السداد المعتمدة والمؤيدة بمستندات في اعداد الشيكات ويجب وضع خاتم بالسداد على الاذن.
	- اعادة تقديم مستندات العملية مرة اخرى لصرف قيمتها للمرة الثانية.	- مغالاة في أرصدة الدائنين	- ضرورة الغاء كافة مستندات العملية (أمر وطلب الشراء، والفاتورة وتقرير الاستلام) فور اصدار الشيك المستحق.
٤ - تخزين وتسجيل المخزون في سجلات الرقابة على المخزون.	خطأ في حساب قيمة العملية: - نقص أو خطأ في سجلات تداول المخزون.	- اختلاف بين رصيد الحساب الرقابي في الاستاذ العام واجمالي الاستاذ الفرعي.	- اعداد مستندات الاستلام والصرف (اذون صرف المخزون).

	- سرقة المخزون.	- اختلاف بين الرصيد الدفتري والجرد الفعلي للمخزون.	
	- رقابة غير فعالة على بضاعة الأمانة (لدى العميل أو الغير).	- اختلاف في أرصدة السجلات، تحريف قيمة المخزون بالزيادة أو النقص وكذلك تكلفة المبيعات.	- طلب مستندات عمليات بضاعة الامانة. - طلب رقابة فعالة على بضاعة الأمانة لدى الغير.
	- سجلات غير صحيحة بسبب التقادم أو زيادة المخزون أو البضائع بطيئة الحركة.	- المغالاة في أرصدة المخزون.	- فحص دوري بواسطة مختص للمخزون المتقادم أو الفائض أو بطيئة الحركة.
٥ - شحن البضائع.	كما ورد في الشكل رقم (١) بالفصل الثاني عشر.		

شكل رقم (٣) وظائف عمليات المبادلة وأساليب الرقابة عليها

الوظائف	الاخطاء والمخالفات الممكنة	نتائج عدم اكتشاف الاخطاء	اجراءات الرقابة الوقائية والتحذيرية والعلاجية اللازمة
١ - تسجيل المشتريات	خطأ تقويم وتبويب وتلخيص العمليات: - تسجيل العملية في فترة خطأ. - عدم المحاسبة عن البضاعة المطلوبة أو المتسلمة.	- تدنية قيمة الدائنين وتكلفة المبيعات.	- استخدام طلب وأوامر شراء وتقارير استلام مسلسلة الأرقام، ارسال صور كل هذه المستندات الى قسم الحسابات قبل تسجيل المشتريات أو اعداد اذن السداد. - اعتماد قسم حسابات الدائنين اذون السداد قبل اصدار الشيك. - فحص وتدقيق فواتير المشتريات.

			- مطابقة الفواتير مع مستنداتها. - اعتماد توزيع قيمة الفاتورة على حسابات الاستاذ المختلفة. - فحص توزيع قيمة اذون المصروفات المستحقة على حسابات الاستاذ. - مطابقة اجمالي الدائنين بالاستاذ الفرعي مع حساب الرقابة بالاستاذ العام. - تتبع تقارير استلام بضائع أوامر الشراء أو الفواتير التي ليس لها مستندات مؤيدة.
	عمليات وهمية: - تسجيل مشتريات سلع وخدمات لم تطلب أو تشتري أو تستلم.	مغالاة في أرصدة الدائنين والسداد عن بضائع لم تتسلم.	- الفصل بين وظائف المحاسبة والشراء والاستلام. - توفير المستندات الكافية لكافة المشتريات المصرح بها (طلب أوامر الشراء وتقرير الاستلام وفاتورة المورد). - عدم كتابة الكمية المطلوبة على صورة امر الشراء المرسل لقسم الاستلام لدفعه الى عد الكمية المتسلمة.
	عمليات غير مسجلة او قومت بالخطأ: - عدم تسجيل مشتريات أو تسجيلها بقيمة خطأ.	مغالاة أو تدنية حسابات الدائنين والمخزون.	- التحقق من صحة المبالغ المسجلة مثل توزيع القيمة على الحسابات المختلفة. - استخدام المجاميع الرقابية في عمليات الترحيل ومطابقة اجمالي حسابات الاستاذ الفرعي مع الاستاذ العام.

٢ ـ تسجيل المدفوعات.	عمليات وهمية: ـ خطأ في تسجيل المدفوعات.	ـ تحريف أرصدة النقدية وحسابات الدائنين.	ـ استخدام شيكات مسلسلة الأرقام. ـ استخدام اذون دفع مسلسلة الأرقام لاعداد الشيكات. ـ سداد كل المدفوعات بشيكات. ـ فحص تسلسل أرقام الشيكات المنصرفة عند عمل تسوية حسابات البنك.
	عمليات لا يتوفر لها الشرعية أو غير مسجلة: ـ عدم شمولية سجل المدفوعات.	ـ تحريف أرصدة النقدية وحسابات الدائنين.	ـ الغاء نماذج الشيكات التالفة والاحتفاظ بها لفحصها فيما بعد. ـ تسوية حسابات البنوك شهرياً بواسطة شخص آخر غير المسئول عن النقدية أو الحسابات. ـ فحص ومطابقة الشيكات المنصرفة مع يومية المدفوعات عند عمل تسويات البنك. ـ فحص المستندات قبل توقيع المختص على الشيكات. ـ رقابة محكمة على عمليات تحويل الأرصدة النقدية فيما بين بنوك العميل لتفادي التلاعب في الأرصدة والازدواجية.
٣ ـ تسجيل مردودات ومسموحات المشتريات.	عمليات وهمية أو غير مسجلة: ـ السهو في تسجيل المردودات. ـ الخطأ في تسجيل المردودات.	ـ تحريف في القيمة الدفترية للمخزون وحسابات الدائنين.	ـ اعتماد المردودات والمسموحات بواسطة مسئول. ـ يكون قسم الاستلام مسئولاً عن رد البضائع الى المورد.

٤ ـ تسجيل صرف المواد الأولية الى المصانع.	عمليات غير صحيحة أو مقومة أو بوبت أو لخصت بياناتها بالخطأ: ـ عدم تسجيل المشتريات أو المواد المستخدمة في الانتاج. ـ تسجيل المشتريات او المواد المستخدمة في الانتاج بالخطأ.	ـ تحريف أرصدة المخزون وتكلفة المبيعات.	ـ اخطار قسم حسابات الدائنين بكافة المردودات. ـ اتباع اجراءات خاصة للمحاسبة عن المخزون تشتمل على مستندات الشراء والصرف للمصانع. ـ الاثبات في سجلات المخزون المستمر من واقع تقارير الاستلام وقسائم صرف المواد مسلسلة الأرقام. ـ المحاسبة عن التسلسل الرقمي لمستندات كل نوع مخزون. ـ الجرد المفاجىء لكميات المخزون ومقارنته مع سجلات المخزون المستمر.

شكل رقم (٤) وظائف معالجة البيانات وأساليب الرقابة عليها

الوظائف	الاخطاء والمخالفات الممكنة	نتائج عدم اكتشاف الاخطاء	اجراءات الرقابة الوقائية والتحذيرية والعلاجية اللازمة
الاحتفاظ بالمخزون	ـ سوء تداول المخزون والضياع والتلف.	ـ تدهور حالة المخزون. ـ الضياع والتلف. ـ الخطأ في عد المخزون.	ـ استخدام اماكن ومعدات تداول المخزون جيدة لحمايته من التلف والضياع. ـ تعيين موظف مسئول عن الحماية المادية وتداول كل مجموعة من بنود المخزون. ـ جرد المخزون دورياً بواسطة فريق حيث يختص شخص بعد الكمية والآخر بتسجيلها بالكشوف كما يجب أن يكون أعضاء الفريق أشخاص بخلاف المسئولين عن المستودعات.

		ـ الاختلاف بين كمية الجرد الفعلي والأرصدة بالسجلات.	ـ وضع علامات مميزة على المخزون بعد جردة. ـ الفحص المفاجيء للمخزون بعد جردة بواسطة موظف مختص. ـ استخدام نظام المخزون المستمر. ـ تسوية وبحث الاختلاف بين سجلات المخزون والجرد الفعلي.

شكل رقم (٥) وظائف حماية المخزون وأساليب الرقابة عليه

وتوضح هذه الأشكال بعض الأخطاء والمخالفات الممكن حدوثها عند غياب أو ضعف أساليب الرقابة على عمليات المبادلة أو معالجة البيانات أو حماية الأصول والسجلات. آخذاً في الاعتبار أنواع الأخطاء والمخالفات الممكنة وما قد يترتب عليها من عواقب فاننا نستطيع أن نحدد صفات نظام الرقابة اللازمة للوقاية واكتشاف ومعالجة هذه المخالفات. وبجانب كون هذه الأخطاء والمخالفات مجرد أمثلة لمواقف عديدة للأخطاء والمخالفات الممكنة، فانه يجب اعتبارها هنا بمثابة تصوير لأفكار المراجع، عند دراسته وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية. ومن أجل تحقيق أهدافه بفعالية عالية، يجب أن يتصف النظام بتلك الخصائص السابق دراستها في الفصل السابع من هذا الكتاب.

فحص الوظائف: **Examining the Function**

يجب أن يفحص المراجع الوظائف المختلفة للعمليات حتى يمكنه تحديد ما اذا كان نظام الرقابة الداخلية يتصف بالخصائص التي يمكن من خلالها تنفيذ عمليات المخزون وتكلفة المبيعات والمدفوعات النقدية بشكل صحيح وملائم. وفي سبيل تحقيق هذا الهدف يستخدم المراجع الاستقصاءات مثل ما ورد في الشكل رقم (٦) أو خرائط التدفق كالموضحة في الأشكال رقم (٧) و (٨) و (٩)، التي يتم اعدادها على ضوء الهيكل التنظيمي للمؤسسة ودليل الاجراءات والمعلومات الأخرى التي حصل عليها بواسطة الاستفسارات التي يوجهها الى موظفي العميل. وكما سبق

الذكر تعني الاجابة بكلمة «نعم» مواطن قوة النظام، واذا قرر المراجع الاعتماد عليها فعليه أن يقوم بعمل اختبارات الالتزام باجراءات الرقابة، قبل أن يحدد توقيت ونوعية ونطاق الاختبارات الأساسية المطلوبة لمراجعة أرصدة عناصر القوائم المالية. وعلى عكس ذلك، تشير الاجابة بكلمة «لا» الى مواطن ضعف النظام، واذا ما كانت جوهرية (تتسبب في حدوث أخطاء جوهرية في القوائم المالية) فانه يجب على المراجع اتخاذ قراره بشأن الاختبارات الأساسية اللازمة للعمليات والأرصدة، والتي غالباً ما تكون أكثر كثافة عن تلك الاختبارات اللازمة اذا ما كان النظام أفضل جودة.

	نعم	لا	ملاحظات
أوامر الشراء:			
١ - هل في استطاعة المختص بالموافقة على وتنفيذ عمليات الشراء أن يحدد اذا ما كان التصريح بالشراء مصدراً بواسطة الشخص المعين لأداء هذه المهمة؟			
٢ - هل يتم اعداد واعتماد أوامر الشراء مسلسلة الارقام، طبقاً لتعليمات السلطة العامة أو الخاصة التي تصرح بشراء السلع والخدمات من موردين معينين وبأسعار محددة؟			
٣ - هل تتم المشتريات من خلال مناقصات أو أى اجراءات أخرى تضمن حصول الشركة على أفضل الأسعار؟			
استلام البضائع والخدمات:			
٤ - هل يتم اعداد تقارير استلام مسلسلة الأرقام لكافة البضائع والخدمات المتسلمة؟			
٥ - هل تقارن الأسعار والكميات وكمية البضاعة تحت الطلب المثبتة على فاتورة المورد وأمر الشراء مع بيانات تقرير الاستلام؟			

تسجيل المشتريات

٦ ـ هل لا يدخل في مهام المختص بتسجيل المشتريات مسئوليات:

أ ـ اعداد المستندات اللازمة لسداد المتسحقات

ب ـ التوقيع على الشيكات؟

جـ ـ تداول الشيكات الموقع عليها؟

حـ ـ تداول أى مقبوضات نقدية بعد تسجيلها بالدفاتر

٧ ـ هل يجب توفر كافة مستندات عمليات الشراء قبل تسجيلها بالدفاتر (أوامر الشراء وتقارير الاستلام وطلبات الشراء وفواتير الموردين)؟

٨ ـ هل يتم مقارنة المستندات المؤيدة للعملية (أوامر الشراء وتقارير الاستلام . . . الخ) مع فواتير الموردين للتحقق من السعر والكمية وما الى ذلك؟

سداد حسابات الدائنين:

٩ ـ هل لا يدخل في مهام المتختص بامسلاك سجلات حسابات الدائنين في الاستاذ الفرعي مسئوليات:

أ ـ اعداد المستندات اللازمة لسداد المستحقات؟

ب ـ اصدار شيكات؟

جـ ـ تداول أى مقبوضات نقدية بعد تسجيلها بالدفاتر.

١٠ ـ هل يتم مطابقة المدفوعات المسجلة بالدفاتر مع الجانب الدائن من حسابات الدائنين، وهل يتم التحقق من صحة أرصدة حسابات الدائنين بواسطة مختص غير مسئولاً عن:

أ ـ اعداد المستندات اللازمة لسداد المستحقات؟

ب ـ اصدار الشيكات؟

جـ ـ تداول الشيكات الموقع عليها؟

د ـ تداول المقبوضات النقدية بعد تسجيلها بالدفاتر؟

التخزين والتسجيل في دفاتر المخزون:

١١ ـ هل المخزون تحت رقابة مادية جيدة (باستخدام مواقع مأمونة لا يسمح بدخولها إلا أشخاص مصرح لهم)؟

١٢ ـ هل يتم الفصل بين المسئوليات التالية؟

أ ـ الاستسلام؟

ب ـ تداول المخزون وتخزينه؟

جـ ـ الشحن؟

د ـ امساك سجلات نظام المخزون المستمر؟

١٣ ـ هل يجب توفر المستندات التالية لتسجيل العمليات في دفاتر نظام المخزون المستمر؟

أ ـ مستند صرف المواد من المخازن؟

ب ـ تقرير استلام البضائع من المورد؟

١٤ ـ هل تتضمن سجلات نظام المخزون المستمر:

أ ـ الأسعار؟

ب ـ الكميات؟

١٥ ـ هل تطابق سجلات نظام المخزون المستمر دورياً مع الجرد الفعلي؟

١٦ ـ هل تطابق سجلات نظام المخزون المستمر دورياً مع حسابات الاستاذ العام؟

١٧ ـ بالنسبة لجرد كميات المخزون:

أ ـ هل يوزع على موظفي الجرد تعليمات مفصلة وواضحة باجراءات العمل، وهل يتم الاشراف عليهم خلال عد كميات المخزون؟

ب ـ هل هناك اجراءات تؤكد عدم السهو في عد بعض المخزون أو تكرار عد البعض الآخر خلال عمليات الجرد الفعلي؟

جـ ـ هل هناك اجراءات تؤكد استقلالية الفترة المالية التي تسجل فيها عمليات:

- المبيعات؟
- المشتريات؟
- نقل المخزون بين مواقع المؤسسة المختلفة؟

د ـ هل يتم فحص أسباب الاختلاف بين دفاتر المخزون والجدر الفعلي وتسويته فوراً في السجلات؟

هـ ـ هل يتم فحص الانتاج تحت التشغيل والتحقق من مستوى اتمامه؟

و ـ هل يتم تحديد وحصر المخزون المتقادم والتألف وبطىء الحركة؟

ز ـ هل يتم تحديد وحصر بضاعة الأمانة لدى المؤسسة أو لدى الغير؟

ل ـ هل هناك اجراءات للوقاية ضد تعديل أو حذف أو تكرار كميات الجرد الفعلي.

شكل رقم (٦): استقصاءات الرقابة الداخلية.

فحص الفصل بين المسئوليات:

Checking Separation of Responsibilities

يجب فحص اجراءات الفصل بين المسئوليات من خلال توجيه استفسارات لموظفي العميل ومراقبة تنفيذ الاجراءات واختبار السياسات ودليل الاجراءات. وحتى يمكن الفصل بين المسئوليات بشكل جيد، بهدف حماية الموارد والبيانات المالية التي يمكن الاعتماد عليها، يجب أن توزع مهام العمل على عدد مختلف من العاملين، آخذاً في الاعتبار أنه:

١ - يجب الفصل بين مسئولية اعداد واعتماد اذون السداد ومسئولية اعداد الشيكات والمدفوعات النقدية.

٢ - يجب أن يوقع على شيكات السداد شخص مختلف عن المسئول عن اعداد أذون السداد، كما يجب أن لا يتداول الشخص الأول المقبوضات النقدية أو امساك أو تداول سجلاتها.

٣ - يجب الفصل بين سلطة التصريح واعتماد الاقتراض ومسئولية تداول النقدية، وتكون غالباً هذه السلطة لدى المدير المالي أو اللجنة المالية التابعة لمجلس ادارة المؤسسة.

٤ - يجب أن لا يسمح للمختص بسجلات الرقابة على المخزون بدخول المستودعات أو تداول المخزون.

٥ - يجب توزيع وظائف التصديق والموافقة على سداد حسابات الدائنين على عدد من الموظفين.

٦ - يجب أن لا يسمح لمندوبي المشتريات بتداول النقدية.

وقد صمم استقصاء الرقابة الداخلية شكل رقم (٦) وخرائط التدفق (أشكال رقم ٧ و ٨ و ٩) بطريقة تمكن من اكتشاف أي مخالفات في أسلوب فصل المسئوليات عن المبادىء الموضحة أعلاه.

تحديد مسئوليات العاملين:

Identifying Specific Responsibilities With Specific Persons

انه من الضروري أن تحدد مسئوليات العاملين بالمؤسسة المتعلقة بأداء مهمة كل منهم في تنفيذ كل جزء من اجزاء نظام تكاليف المبيعات، آخذاً في الاعتبار أن:

١ - يكون المختص بتوقيع شيكات سداد حسابات الدائنين مسئولاً عن التحقق من صحة وشرعية وشمولية كافة المستندات التي تؤكد وتبرهن طلب السداد.

٢ - يكون المختص باستلام المخزون مسئولاً عن التحقق من صحة كمية وجودة البضائع المتسلمة من المورد.

٣ ـ يكون أمين المخازن مسئولاً عن كافة المخزون المستلم بالمخازن، ويعني ذلك أنه يجب عليه مطابقة الكميات المتسلمة مع تقرير الاستلام، وأنه لا يجب عليه صرف أى كميات من المخزون بدون طلب صرف صحيح ومعتمد.

٤ ـ يكون موظف الشحن مسئولاً عن شحن البضائع فقط بعد التحقق من صحة اجراءات التصريح بالشحن.

فحص المستندات: Inspection & Vouching

يجب توثيق كافة عمليات نظام تكاليف المبيعات بواسطة نظام سجلات ونماذج واجراءات اعتماد جيدة، وفيما يلي بيان بالمستندات التي يغلب استخدامها في نظام تكلفة المبيعات:

١ ـ طلبات الشراء.
٢ ـ أوامر الشراء.
٣ ـ تقارير الاستلام.
٤ ـ فواتير الموردين.
٥ ـ اذون سداد حسابات الدائنين.
٦ ـ شيكات.
٧ ـ طلبات صرف المواد من المخازن.
٨ ـ بطاقات تكلفة أوامر الانتاج وتقارير تكاليف الانتاج.
٩ ـ سجلات نظام المخزون المستمر.
١٠ ـ قائمة المواد الأولية.

وتشتمل خرائط التدفق في الأشكال من (٧) حتى (٩) المستندات الموضحة أعلاه، حيث تسجل كافة عمليات الشراء (متضمنة المردودات والمسموحات) في يومية المخزون والمصروفات، ويومية المدفوعات النقدية أو سجل الشيكات المصدرة، وسجل اذون السداد.

ويمكن استخدام هذه المجموعة من المستندات والسجلات في شكل منظم وكفاءة عالية للرقابة على العمليات، حيث يتطلب نظام الرقابة الجيد ما يلي:

١ ـ أن يكون طلب الشراء المعتمد أول مستند يؤيد عملية الشراء.

٢ ـ أن ترقم أوامر الشراء (والتي يتم اعدادها بناء على طلبات الشراء المعتمدة) بتسلسل وان تتم المحاسبة عن نماذج هذا المستند. ويجب أن يوقع مندوب المشتريات على أوامر الشراء حتى يكون مستنداً صحيحاً وشرعياً.

٣ ـ أن ترقم نماذج الاشعارات المدينة (Debit Notes) (والخاصة بمردودات ومسموحات المشتريات) بتسلسل، كما يجب المحاسبة عن نماذجها كما هو الاجراء بالنسبة لأوامر الشراء. ويجب كذلك اعتماد هذا المستند وتعزيزه بمستندات أخرى قبل اصداره.

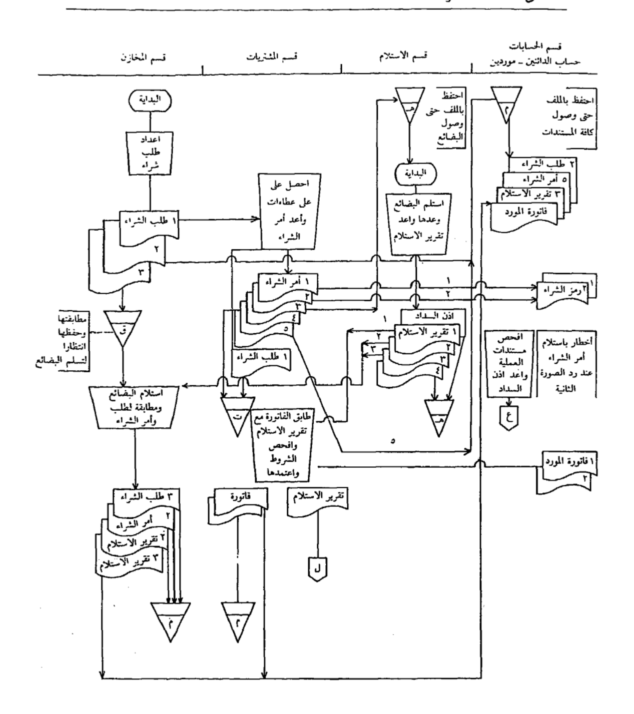
٤ ـ أن تعد وتعتمد اذون السداد مسلسلة الأرقام لكل عملية مدفوعات نقدية، كما يجب المحاسبة عن نماذج هذا المستند. ويجب كذلك وضع خاتم تم الدفع على وجه اذن السداد فور اصدار الشيك الخاص بهذا الاذن الذي يوقع عليه نفس الشخص الذي وقع على شيك السداد.

٥ ـ أن تسجل كافة أذون السداد المعتمدة للصرف في سجل أذون السداد، والتي يتم مطابقته مع الأذون المدفوعة حتى يمكن تحديد رصيد الدائنين المستحق في الاستاذ العام.

٦ ـ أن تكون نماذج تقرير الاستلام مرقمة بتسلسل وترسل صورة منها الى الموردن فور استلام البضائع. وكذلك ترسل صورة من التقرير الى امين المخازن وأخرى الى قسم الحسابات لمطابقتها مع فاتورة المورد قبل اعداد اذن السداد.

٧ ـ ان تستخدم بطاقة تكلفة الأوامر الانتاجية أو تقرير تكاليف الانتاج للمحاسبة عن تكلفة الانتاج تحت التشغيل.

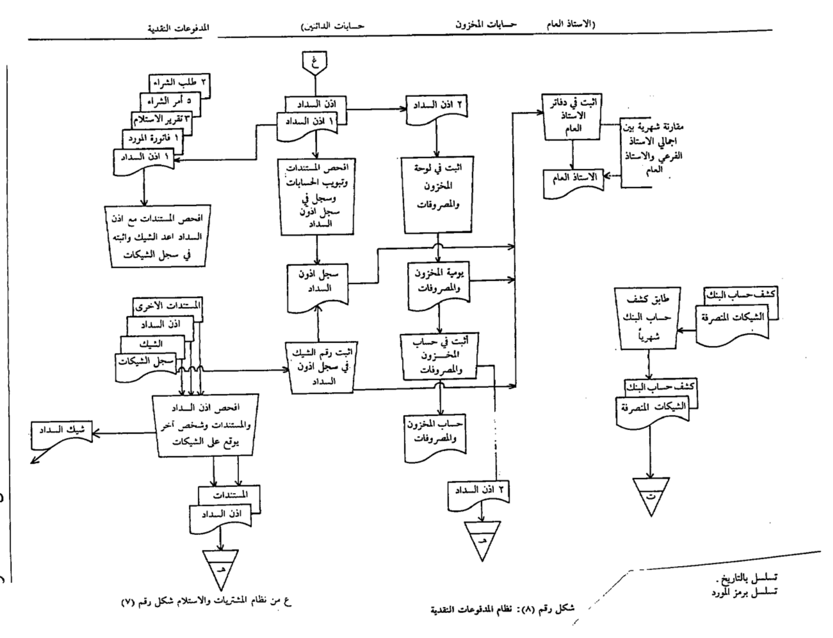
٨ ـ أن يحتفظ بسجلات نظام المخزون المستمر لكل من المواد الأولية ومخزون الانتاج التام.



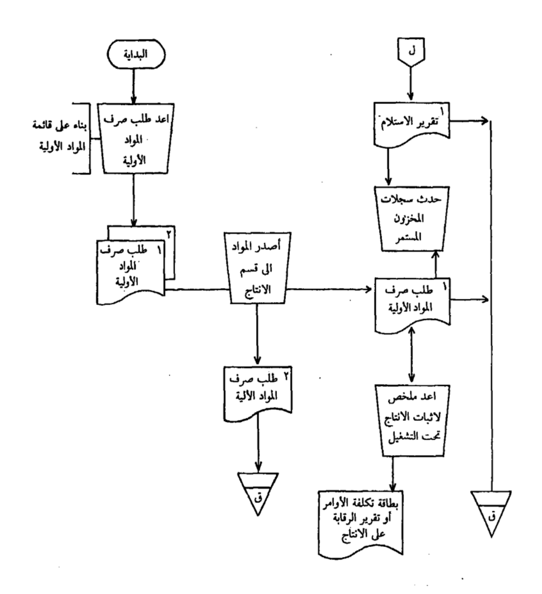
ت = تسلسل بالتاريخ
ق = تسلسل رقمي
م = تسلسل برمز المورد

ع الى نظام المدفوعات النقدية شكل رقم (٨)
ل الى نظام المحاسبة عن المخزون شكل رقم (٩)

شكل رقم (٧): نظام المشتريات والاستلام واعداد أذون السداد



شكل رقم (٨): نظام المدفوعات النقدية



شكل رقم (٩): نظام المحاسبة عن المخزون

تحديد كفاءة الموظفين: Determining Qualification of Personnel

يتطلب نظام الرقابة الجيد الاهتمام بمهارات الافراد الذين يقوموا بتنفيذ مهام النظام المختلفة، ولذلك يجب أن تتبع المؤسسة سياسات التوظيف والترفيع التي تهدف الى تعيين الموظف على الوظيفة التي يكون في استطاعته القيام بأعبائها، وأن يكون:

١ ـ موظف الحسابات لديه كفاءة في امساك الدفاتر والسجلات المحاسبية.

٢ ـ المسئول عن تداول النقدية موضع ثقة.

٣ ـ المسئول عن تداول المخزون لديه دراية بخصائص ومواصفات المخزون.

٤ ـ مندوب المشتريات ذو خبرة في آداء مهام وظيفته.

حماية الأصول والسجلات:

Ensuring the Physical Safety of Assets + Records

يجب حماية كافة أصول وسجلات نظام تكلفة المبيعات ضد التلف المادي أو التلاعب في البيانات، ويتطلب ذلك:

١ ـ استخدام الشيكات المرقمة بتسلسل في سداد كافة الالتزامات.
٢ ـ حماية آلات توقيع الشيكات ضد العبث وسوء استعمالها في السرقة.
٣ ـ تجهيز المستودعات بشكل ملائم لتفادي تلف المخزون.
٤ ـ اتباع أساليب واجراءات جيدة لتداول وحفظ المخزون.
٥ ـ الاحتفاظ بسجلات المخزون ونماذج اذون السداد في أماكن مأمونة لحمايتها من التلف أو التلاعب في البيانات والغش.

تقييم الرقابة على السجلات الالكترونية:

Controls over Compater Operations

يجب أن يقيم المراجع أساليب الرقابة العامة المتبعة في ادارة مركز الكومبيوتر والاشراف على أعماله، وكذلك أساليب الرقابة على التطبيقات المختلفة لنظام تكلفة المبيعات. ويتوقع أن يجد المراجع نفس أنواع اجراءات الرقابة على المدخلات وطرق المعالجة والمخرجات والملفات والسابق دراستها في الفصل الثاني

عشر، والخاصة بنظام الايرادات. كما أنه سيستخدم استقصاء أساليب الرقابة على التطبيقات لتقييم نظام الرقابة.

اختبار الالتزام باجراءات الرقابة:

Testing the System for Compliance

يتم تحديد وفحص وتقييم الاجراءات، التي قمنا بدراستها بالصفحات السابقة، أثناء مراحل الفحص المبدئي والتفصيلي لمهمة المراجعة، بالاستعانة بخرائط الهيكل التنظيمي وأدلة الاجراءات والسياسات وعمل الاستفسارات. ويقوم المراجع بتوثيق الأساليب الرقابية، والتي سيعتمد عليها فيما بعد، بواسطة الاستقصاءات وخرائط تدفق النظام والمذكرات التي يقوم باعدادها.

ويقوم المراجع بعمل الاختبارات اللازمة بهدف تحديد مدى التزام موظفي المؤسسة بتعليمات واجراءات الرقابة الداخلية، والتي اقتنع بأهميتها وضروريتها في الوقاية ضد أو اكتشاف أى أخطاء جوهرية أو مخالفات. كما يجب أن يتضمن نظام الرقابة سياسات تشغيلية تهدف الى تشجيع وحث العاملين بالمؤسسة على اتباع اجراءات وأساليب الرقابة المختلفة. وتتمثل هذه السياسات في تدريب واعداد الموظفين على تنفيذ العمليات والقيام بالمهام المنوطة بهم، والزيارات الدورية لرجال الادارة والمراجع الداخلي لأماكن العمل للتحقق من تفهم موظفي الشركة لمسئولياتهم واتباعهم لاجراءات وأساليب الرقابة الموضوعة.

وبالرغم من أن معظم نظم الرقابة تتضمن أساليب خاصة تدفع العاملين الى الالتزام بالنظام، الا أنه يجب على المراجع أن يختبر مدى الالتزام بتلك الأساليب التي سيعتمد عليها في ابداء الرأى. ومن غير المستطاع الحصول على أدلة مستندية لتحديد مدى الالتزام بسياسات فصل المسئوليات بين العاملين. ولذلك يتحقق المراجع من الالتزام في تطبيق هذا الاجراء الرقابي من خلال ملاحظة ومراقبة الموظفين خلال تأدية وظائفهم. أما أساليب الرقابة الأخرى التي يمكن الحصول على أدلة اثبات مستندية لها، فيتم اختبارها باستخدام أسلوب المعاينات كالذي سبق دارسته في الفصل الثاني عشر لنظام الايرادات.

ويوضح الشكل رقم (١٠) بعض اجراءات برنامج المراجعة الخاصة باختبار عمليات نظام المخزون وتكلفة المبيعات والمدفوعات النقدية، كما يوضح الشكل

رقم (١١) طريقة عمل بعض اختبارات تكلفة المبيعات والمدفوعات النقدية. وقد تم اعداد هذه الأشكال لاختبار أساليب الرقابة على كل من عمليات المبادلة ومعالجة البيانات الواردة في الأشكال رقم (٣) و (٤) من هذا الفصل على التوالي. ويجب ملاحظة أن الاجراءات بالشكل رقم (١١) تهدف الى التحقق من سلامة أساليب الرقابة اللازمة للوقاية ضد واكتشاف ومعالجة الأخطاء والمخالفات الممكنة (أشكال من رقم (٣) حتى رقم (٥)). كما يجب ملاحظة أن العينات التي فحصها المراجع الموضحة في الشكل رقم (١١) تمثل ملفات البيانات الخاصة بالأقسام الرئيسية للمؤسسة في الأشكال من رقم (٧) حتى رقم (٩). وفي كل حالة يلائم فيها استخدام المعاينات، يختار المراجع طريقة جمع أدلة الاثبات (الفحص المستندى والاختبارات وتتبع مسار المراجعة والمطابقة وما الى ذلك) التي تلائم أهداف اختبارات التحقق من التزام تطبيق اجراءات الرقابة الملائمة. وبفحص الشكل رقم (١١) يتبين لنا أنه يتم دائماً عمل الفحص المستندى وتتبع مسار المراجعة لعناصر البيانات الهامة.

١ ـ أ ـ إفحص مجموعة من طلبات الشراء وتحقق من تسلسل أرقامها.
اختار عينة من ملف طلبات الشراء.

ب ـ تتبع العينة خلال النظام حتى يتم اثباتها بالاستاذ العام، ثم طابق طلبات الشراء مع أوامر الشراء وتقارير الاستلام وفواتير الموردين.

جـ ـ تحقق من توقيع رئيس المخازن على طلبات الشراء.

٢ ـ أ ـ تحقق من تسلسل أرقام أوامر الشراء.
اختار عينة من أوامر الشراء.

ب ـ افحص الكميات مستندياً مع طلبات الشراء التي يصدرها قسم المخازن.

جـ ـ تحقق من توقيع مندوب المشتريات على أمر الشراء.

٣ ـ أ ـ تحقق من تسلسل أرقام تقارير الاستلام.
اختار عينة من تقارير الاستلام.

ب ـ افحص مستندياً أوامر وطلبات الشراء وطابق الكميات المتسلمة والمودعة بالمخازن بالكميات المطلوبة وصدر عنها أوامر الشراء. ثم تتبعها الى فواتير الموردين والى سجل أذون السداد المستحقة. أما بخصوص مردودات المبيعات والمسموحات فتأكد من صحة تسجليها بالدفاتر.

جـ ـ تتبع اثبات الكميات في سجلات نظام المخزون المستمر.

٤ ـ اختار عينة من فواتير الموردين في ملف أذون السداد المستحقة.

أ ـ تحقق من توقيع مندوب المشتريات بالاعتماد.

ب ـ أعد حساب قيمة الفواتير.

جـ ـ تتبع أسعار الفاتورة الى قائمة الأسعار، ومقارنة الكميات مع تقرير الاستلام وأمر الشراء.

٥ ـ اختار عينة من بنود يومية المشتريات والمصروفات.

أ ـ افحص مستندياً طلب وأمر الشراء وتقرير الأستلام وفاتورة المورد.

ب ـ تتبع التسجيل في حسابات المخزون والدائنين بالاستاذ الفرعي.

جـ ـ طابق دفاتر الأستاذ العام مع الاستاذ الفرعي.

٦ ـ اختار عينة من أذون السداد المستحقة.

أ ـ تأكد من توقيع اعتماد صحة القيمة وتبويب الحسابات وما الى ذلك، وكذلك أعد حساباً بالقيمة والمجاميع.

ب ـ افحص المستندات المرفقة بالاذون.

جـ ـ تابع بنود سجل الأذون.

د ـ طابق أرقام الشيكات المنصرفة مع محتويات كل من سجل الأذون وسجل الشيكات، وتحقق من خاتم الغاء المستندات المرفقة بأذون السداد المدفوعة.

٧ ـ اختار عينة من محتويات سجل اذون السداد.

أ ـ افحص مستندياً أذون السداد المدفوعة على سجل الأذون والشيكات المنصرفة.

ب ـ اجمع سجل اذون سداد فترة أو فترات معينة وتتبع الترحيل الى الأستاذ العام والفرعي.

٨ ـ اختار عينة من عناصر سجل الشيكات.

أ ـ افحص مستندياً الشيكات المنصرفة واذون السداد المدفوعة والمستندات المرفقة بها.

ب ـ اختار عينة من اذون السداد المدفوعة وتأكد من الغاء المستندات المرفقة بها.

جـ ـ اجمع سجل الشيكات عن فترة أو فترات معينة وتتبع ترحيل المجموع الى حسابات الأستاذ العام.

٩ ـ اختار عينة من فواتير المبيعات وطابقها مع الجانب الدائن من حساب مخزون الانتاج التام.

١٠ ـ اختار عينة من عناصر سجل المخزون المستمر، وافحص مستندياً الجانب المدين مع تقارير الاستلام وكذلك الجانب الدائن مع قسائم صرف المواد.

١١ ـ اختار مجموعـات من عناصر المخـزون والدائنـين وتكلفة المبيعـات والمدفـوعات النقـدية وافحصها مستندياً مع اليوميات الخاصة لكل منها.

١٢ ـ اختار مجموعات من عناصر حسابات الأستاذ الفرعي وافحصهـا مستنديـاً مع اليـوميات الخاصة بالمخزون والمشتريات والمدفوعات النقدية وما الى ذلك.

ملحوظة:

رقمت اجراءات المراجعة في هذا البرنامـج لتتمشى مع الاجـراءات الموضحـة في الشكل رقم (١١) التالي.

شكل رقم (١٠): اجراءات برنامج اختبار العمليات.

الصفات تحت الفحص	مجتمع البيانات	*حجم العينة	اجراءات المراجعة	وصف الاختبار من	وصف الاختبار الى
١ - أن تكون طلبات الشراء:					
أ - مرقمة بتسلسل.	- ملف طلبات الشراء	الحكم الشخصي	- إفحص تسلسل الأرقام.	-	لا يوجد
ب - مستخدمة طبقاً لاجراءات سليمة.	- ملف طلبات الشراء	٢٤٠	- تتبع	- ملف طلبات الشراء.	- أوامر الشراء وتقارير الاستلام وفواتير الموردين وأذون السداد المستحقة والترحيل للاستاذ
جـ - معتمدة بواسطة مختص.	- ملف طلبات الشراء.	٢٤٠	- تأكد من التوقيع أو الاعتماد.	-	لا يوجد
٢ - أن تكون أوامر الشراء:					
أ - مرقمة بتسلسل.	- ملف أوامر الشراء.	الحكم الشخصي	- افحص تسلسل الأرقام.	-	لا يوجد
ب - مرفق بها طلبات الشراء والمناقصات.	- ملف أوامر الشراء.	٢٤٠	- افحص المستندات.	- ملف أوامر الشراء.	- ملف طلبات الشراء وملف الموردين.
جـ - معتمدة بشكل صحيح.	- ملف أوامر الشراء.	٢٤٠	- تأكد من التوقيع أو الاعتماد.	-	لا يوجد
٣ - أن تكون تقارير الاستلام:					
أ - مرقمة بتسلسل.	- ملف تقارير الاستلام	الحكم الشخصي	- افحص تسلسل الأرقام	-	لا يوجد
ب - مطابقة المستندات الشراء من حيث الكمية ونوعية وجودة البضائع.	- ملف تقارير الاستلام	٢٤٠	- افحص المستندات.	- ملف تقارير الاستلام.	- أوامر الشراء وملف الطلبات والفواتير.
جـ - مسجلة بصحة في دفاتر المخزون المستمر.	- ملف تقارير الاستلام		- طابق الكميات وتأكد من فحص جودة المشتريات قبل استلامها.		

		٢٤٠	وتتبع	ـ ملف تقارير الاستلام	ـ عناصر دفاتر المخزون المستمر.
٤ ـ أن تكون فواتير الموردين:					
أ ـ مدققة ومعتمدة بواسطة مندوب المشتريات.	ـ ملفات الفواتير واذون السداد المستحقة.	٢٤٠	ـ تأكد من توقيع مندوب المشتريات.	ـ لا يوجد	
ب ـ أعد حسابها وتحقق من صحة الأسعار.	ـ ملفات الفواتير واذون السداد المستحقة.	٢٤٠	ـ اعد حساب قيمتها وافحص المستندات.	ـ فواتير الموردين.	ـ قائمة الأسعار الحديثة الذي يعدها المورد.
جـ ـ مطابقة للكميات في تقرير الاستلام.	ـ ملفات الفواتير واذون السداد المستحقة.	٢٤٠	ـ قارن الكميات.	ـ الفواتير.	ـ تقرير الاستلام.
٥ ـ أن تكون عناصر يومية المشتريات والمصروفات.					
أ ـ معززة بمستندات كافية.	ـ عناصر يومية المشتريات والمصروفات.	٢٤٠	ـ افحص مستندياً.	ـ عناصر يومية المشتريات والمصروفات.	ـ طلبات وأوامر الشراء وتقارير الاستلام وفواتير الموردين.
ب ـ مسجلة بصحة في الاستاذ الفرعي.	ـ عناصر يومية المشتريات والمصروفات.	٢٤٠	ـ تتبع	ـ عناصر يومية المشتريات	ـ حسابات الدائنين والمخزون.
جـ ـ مسجلة بصحة في الأستاذ العام.	ـ عناصر يومية المشتريات والمصروفات.	الحكم الشخصي	ـ طابق	ـ عناصر يومية المشتريات والمصروفات.	ـ حسابات الاستاذ العام

٦	أن تكـون اذون السـداد المستحقة: أ ـ مفحوصة بواسطة كاتب حسابات الدائنين للتأكد من صحة القيمة وتبويب الحسابات.	ـ ملف اذون السداد المدفوعة وغير المدفوعة.	٢٤٠	ـ اعد حساب قيمة الاذن وتحقق من صحة تبويب الحسابات.	ـ لا يوجد	
	ب ـ مرفق بها مستندات كافية.	ـ ملف اذون السداد المدفوعة.	٢٤٠	ـ افحص المستندات.	ـ اذون السداد	ـ المستندات المرفقة
	جـ ـ مسجلة بصحة عند اعدادها	ـ ملف اذون السداد المدفوعة وغير المدفوعة.	٢٤٠	ـ تتبع	ـ اذون السداد	ـ عناصر سجل الاذون والاستاذ العام والفرعي.
	د ـ مسجلة بصحة عند دفعها	ـ اذون السداد المدفوعة.	٢٤٠	ـ طابق مع أرقام الشيكات.	ـ سجل اذون السداد	ـ سجل الشيكات
٧ ـ	أن تكـون مـدفـوعـات الدائنين:					
	أـ مدعمة بشيكات مرقمة.	ـ عناصر سجل اذون السداد	٢٤٠	ـ افحص المستندات.	ـ سجل اذون السداد	ـ سجل الشيكات والشيكات المصروفة.
	ب ـ مرفق بها مستندات كافية	ـ سجل الشيكات	٢٤٠	ـ افحص المستندات	ـ سجل الشيكات	ـ اذون السداد والفواتير وتقارير الاستلام وأوامر طلبات الشراء

الهدف	المجتمع / المصدر	حجم العينة	الإجراء	من	إلى
جـ - موجود على المستندات خاتم بالغائها.	- اذون السداد المدفوعة (انظر ٦ - د)	٢٤٠	- افحص للتحقق من الغاء المستندات.		
د - مسجلة بصحة في الاستاذ	- سجل الشيكات (انظر ٦ - ب)	٢٤٠	- تتبع	- سجل الشيكات	- عناصر حسابات الاستاذ العام.
٨ - قيود شحن البضائع وتكلفة المبيعات.	كما هو في الشكل ١٢ بالفصل العاشر بالخطوات (٢) و(٣)				
٩ - تحديث دفاتر المخزون المستمر من صرف واضافة	سجلات المخزون المستمر	٢٤٠	- افحص المستندات	- دفاتر المخزون المستمر	- تقارير الاستلام وقوائم صرف المخزون.
١٠ - سطابقة بنود حسابات الاستاذ العام لاجمالي اليوميات الشهرية	- عناصر حسابات الاستاذ العام (المخزون وتكلفة المبيعات والمدفوعات النقدية).	الحكم الشخصي	- طابق	- الاستاذ العام	- اليوميات الخاصة
١١ - مطابقة بنود حسابات الاستاذ الفرعي مع بنود اليوميات الخاصة.	- عناصر حسابات الاستاذ الفرعي	الحكم الشخصي	- طابق	- الاستاذ الفرعي.	- اليوميات الخاصة.

(*) تم تحديد حجم عينات هذه الأمثلة باستخدام طريقة معاينة الصفات. وقد حددت المتغيرات التالية لبساطة العرض:
درجة الثقة المطلوبة = ٩٥ ٪، نسبة الأخطاء المتوقعة = ٢,٥ ٪ الحد الأقصى المطلوب للدقة = ٥ ٪
ويختلف حجم العينة عملياً طبقاً لدرجة الدقة ودرجة الاعتماد التي يرغب المراجع في تحقيقها.

الشكل رقم (١١) طريقة اختبار عمليات المخزون وتكلفة المبيعات والمدفوعات النقدية.

ويجب على المراجع الاهتمام بتكرارية وأسباب حدوث الانحراف عن أساليب الرقابة والموضوعة بالنظام. فإن تكرار عدم الإلتزام بأساليب الرقابة العامة قد يؤدي إلى عدم إعتماد المراجع على نظام الرقابة الداخلية في اتخاذ قراره بشأن نطاق الإختبارات الأساسية، اللازمة لمراجعة ارصدة الحسابات التي تتأثر بهذه الأساليب الرقابية. والعكس صحيح اذا ما قلت تكرارية الانحراف في تطبيق أساليب الرقابة.

الاختبارات الاساسية لارصدة حسابات المخزون وتكلفة المبيعات:

Substative Tests of Inventory & Cost of Sales Account Balances

تهدف الاختبارات الاساسية الى التحقق مما اذا كانت أرصدة حسابات المخزون وتكلفة المبيعات والمدفوعات النقدية بالقوائم المالية مطابقة للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها. وتركز اجراءات هذه الاختبارات بصفة خاصة على تلك الاخطاء التي تؤدي الى المغالاة في ارصدة المخزون وتدنية تكلفة المبيعات في حين سيكون اهتمامنا عند مراجعة ارصدة حسابات الدائنين التجاريين هو التأكد من عدم تدنية هذه الارصدة وشمولها لكافة التزامات المؤسسة للغير. وتوضح ملاحق هذا الفصل أوراق المراجعة للاجراءات التي سنقوم بدراستها في هذا الجزء من الفصل.

العلاقة بين أرصة المخزون وتكلفة المبيعات:

Interrelationship of Inventory & Cost of Sales Balances

يتم حساب تكلفة المبيعات باستخدام المعادلة التالية(شكل١):

رصيد المخزون أول الفترة+تكلفة المشتريات أو الانتاج التام خلال الفترة – رصيد المخزون آخر الفترة = تكلفة المبيعات.

ويمكن كذلك حساب قيمة تكلفة الانتاج التام خلال الفترة كالتالي (شكل١):

رصيد مخزون الانتاج تحت التشغيل أول الفترة + تكاليف الفترة من مواد أولية وأجور ومصروفات صناعية غير مباشرة – رصيد مخزون الانتاج تحت التشغيل آخر الفترة = تكلفة الانتاج التام خلال الفترة

أما تكلفة المواد الأولية المستخدمة في الانتاج خلال الفترة فيتم حسابها كالتالي:

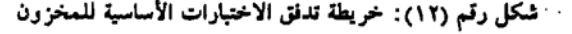
وصيد مخزون المواد الأولية أول الفترة+ تكلفة مشتريات المواد الاولية خلال الفترة - رصيد مخزون المواد الأولية آخر الفترة = تكلفة المواد الأولية المستخدمة خلال الفترة.

وعليه فان تكلفة المبيعات خلال الفترة تتأثر بأرصدة المخزون على اختلاف أنواعه. وبناء عليه يجب التحقق من كافة أرصدة المخزون حتى يمكن التحقق من معقولية تكلفة المبيعات.

ويوضح الشكل رقم (١٢) العلاقة بين أهداف المراجعة واجراءاتها اللازمة للتحقق من هذه الأهداف. وتبدأ عملية مراجعة المخزون بمطابقة أرصدة حسابات المخزون المختلفة في القوائم الماليه بأرصدة حساباتها في الدفاتر المحاسبية. وتنطوي هذه الخطوة على الفحص المستندى لمطابقة الارصدة بالقوائم المالية مع أرصدة حسابات الاستاذ العام، ثم مطابقة الارصدة الأخيرة مع حسابات دفتر الاستاذ الفرعي (سجلات المخزون المستمر) لكل المخزون السلعى من المواد الأولية والانتاج تحت التشغيل والانتاج التام.

ونوضح هذا الاجراء بالملحق الأول (أوراق المراجعة ٩) ويعرف باسم «جدول المخزون الرئيسي».

ويمكن كذلك تتبع العناصر المدينة بسجلات المخزون الدوري الى فواتير الموردين بالمؤسسات التجارية، كما يتم فحص تقارير الاستلام للتأكد من صحة الاضافات للمخزون. ويتم اعادة حساب وترصيد اجمالي سجلات اذون السداد ويوميات المخزون والمصروفات ويوميات المشتريات والمردودات والمسموحات ويومية المدفوعات النقدية، كما يتم متابعة هذه العناصر الى حسابات الاستاذ الخاصة بكل منها. وقد ناقشنا بعض هذه الاجراءات في اختبارات الالتزام بتطبيق الرقابة الداخلية (كما في الخطوات رقم ١٠ و١١ من الشكل رقم (١١))، وتمثل هذه الاجراءات نوعاً من الاختبارات مزدوجة الاهداف حيث أنها تهدف الى التحقق من الالتزام بنظام الرقابة الداخلية وكذلك أرصدة الحسابات.



شكل رقم (١٢): خريطة تدفق الاختبارات الأساسية للمخزون

التحقق من الوجود: Verification of Existence

تنطوي عملية التحقق من وجود المخزون على جمع أدلة اثبات كميته الموجودة في تاريخ القوائم المالية. وبالرغم من أن مسؤولية تحديد كمية المخزون تقع على عميل المراجعة (غالباً عن طريق الجرد الفعلي) الا أن المراجع يكون مسؤولاً عن التحقق من أن عملية جرد وعد المخزون قد تمت بفاعلية وأن هذه الكمية تعكس الكميات الموجودة في تاريخ القوائم المالية. وفي سبيل ذلك يجب أن يلاحظ المراجع عملية الجرد السنوي التي يقوم بها العميل للتحقق من وجود المخزون بكميات صحيحة.

الملاحظة: (Observation)

يُجب أن يتواجد المراجع لملاحظة موظفي العميل أثناء عمل الجرد السنوي للمخزون (خاصة اذا كانت قيمة المخزون تمثل نسبة كبيرة من أصول المؤسسة) وكذلك عمل بعض اختبارات عد المخزون، وذلك حتى يستطيع ابداء رأي غير متحفظ على القوائم المالية. ويقوم المراجع غالباً بمتابعة تفاصيل الكمية التي اختبر عددها حتى جداول المخزون النهائية، للتأكد من وجود هذه الكمية ضمن كمية المخزون بالجداول. ويختلف نطاق الملاحظة واختبارات عد المخزون باختلاف تصميم ودرجة جودة نظام الرقابة الداخلية، وكذلك الظروف الخارجية التي قد يواجهها عميل المراجعة. ويوضح الشكل رقم (١٣) بعض هذه العوامل والاجراءات اللازمة للتحقق من وجود المخزون. كما يوضح الملحق الثالث استقصاءات ملاحظة إجراءات المخزون والتي تعتبر كقائمة مراجعة للتحقق من شمولية عملية الجرد، وكأساس لاعداد مذكرة ملاحظة الجرد.

وتبدأ غالباً عملية ملاحظة الجرد بفحص تعليمات خطوات عمل الجرد، التي يصدرها العميل، لاكتشاف أي نقاط ضعف، والتي قد تسمح بعد نفس المخزون أكثر من مرة واحدة، أو اغفال عد البعض الاخر بالمرة. ولتفادي هذه الاخطاء يجب أن يتأكد المراجع من استخدام «بطاقات الجرد المرقمة مسبقاً»(Prenumbered Inventory Tags)ذات الجزئين ضمن اجراءات الجرد الفعلي، حيث يتم المحاسبة عن عدد البطاقات المصدرة لموظفي الجرد مرة قبل

الحالة	اجراءات التحقق من وجود المخزون
١ ـ يحدد المخزون دورياً من خلال الجرد الفعلي.	ـ ضرورة ملاحظة الجرد: اختبارات مكثفة لعد المخزون.
٢ ـ يستخدم نظام المخزون المستمر ويتم تسوية الرصيد دورياً مع نتائج الجرد الفعلي.	ـ ضرورة ملاحظة الجرد: إختبارات محدودة لعد المخزون اذا كان نظام الرقابة الداخلية جيداً.
٣ ـ يستخدم نظام رقابة جيد جداً في جرد المخزون عدة مرات وعلى أساس متعاقب خلال الفترة، أو تستخدم طرق المعاينات الاحصائية لتقدير أرصدة المخزون آخر الفترة.	ـ اجراءات محدودة لملاحظة الجرد الفعلي خلال الفترة، والتحقق من صحة خطة المعاينات المستخدمة.
٤ ـ من المستحيل ملاحظة الجرد الفعلي آخر العام نظراً لتعاقد المراجع على المهمة بعد انتهاء الفترة المالية تحت المراجعة.	ـ عمل الاجراءات البديلة مع محاولة اختبار نتائج الجرد الفعلي الذي قام به موظفي العميل.
٥ ـ منع العميل المراجع من ملاحظة الجرد الفعلي.	ـ إبداء رأي متحفظ أو الامتناع عن ابداء الرأي مع توضيح الأسباب.
٦ ـ يوجد المخزون لدى الغير، وقيمته غير جوهرية بالقوائم المالية.	ـ احصل على مصادقات.
٧ ـ يوجد المخزون لدى الغير، وقيمته جوهرية بالقوائم المالية.	ـ احصل على مصادقات واجراءات اضافية اخرى.
٨ ـ من الصعب التحقق من أرصدة أول الفترة عند مراجعة سجلات العميل لأول مرة.	ـ عمل الاجراءات البديلة، واذا لم تتمكن إمتنع عن ابداء الرأي على قوائم الدخل والتغير في المركز المالي والأرباح المحتجزة، مع ابداء الرأي بشأن قائمة المركز المالي فقط.

شكل رقم (١٣) العوامل التي تؤثر على اجراءات التحقق من وجود المخزون

البدء في عد المخزون، والمرة الثانية بعد الانتهاء من الجرد، وعد الجزء الثاني من البطاقات والذي يستخدم لاعداد قائمة المخزون.

وتهدف ملاحظة موظفي العميل خلال عملية الجرد الفعلي الى التأكد من التزامهم باتباع اجراءات الجرد الموضوعة وتقييم كفاءتهم في تأدية العمل. ويلي ذلك أن يقوم المراجع بعمل عد اختباري لبعض عناصر المخزون ومطابقته مع

الكميات الواردة بقائمة المخزون التي أعدها موظفي الجرد، ويهدف هـذا الاختبار كذلك الى التحقق من صحـة نقل كميـة المخزون من بـطاقات الجـرد المرقمـة الى قوائم المخزون . كما يجب مقارنة كمية الجرد الفعلي مع بيانات سجلات المخـزون المستمر. واذا اتضح للمراجع زيادة رصيد السجلات عن كمية الجرد الفعلي فعلية أن يوجه انتبـاهه الى احتـمال السهو عن اعـداد مذكـرة دائنة لمـردودات المبيعات. واذا ما حدث العكس فيحتمـل ان يرجـع ذلك الى الاغفـال في تسجيل تكلفـة بعض السلع المبيعة أو سرقة المخـزون. ونوضـح في الملحق الرابـع والخامس اختبـار عد مخزون كل من المواد الاولية والانتاج التام.

وقـد يحتفظ بعض العملاء بنـظام مخزون فعـال يغني عن الحاجـة الى عمـل جرد فعلي عـلى كافـة المخزون، وانمـا يقومـوا دورياً بـاختبار صحـة كميات بعض المخزون على أسـاس متعاقب في عـدد مختلف من المستوعـات خلال العـام المالي. وفي هذه الأحوال يجب تواجد المراجع أثناء عمل ذلك الجرد الدوري وكذلك عمل اختبارات عد المخزون كما يراه ضرورياً.

كـما يقدر المـراجع في بعض الاحيـان مخزون أخـر الفترة عـلى أساس عينـة احصائية، كـما سبق عرضـة في الفصل الحـادي عشر ويجب على المـراجع في هـذه الحـالات أن يتحقق من صحة خـطة المعاينـات الاحصائيـة ومدى مـطابقـة هـذه العينات لصفات مجتمع المخزون الذي يمثل رصيده أحد عناصر القوائم المالية.

اجراءات بديلة للملاحظة : Alternative procedure

قد يكون من المستحيل أو غير عملياً أن يلاحظ المراجع عمليات الجرد الفعلي وعمل اختبارات عد المخزون في تاريخ القوائم المالية، ويبدو هذا الموقف بـوضوح عندما يتم التعاقد على مهمة المراجعة بعـد انتهاء العـام المالي مـوضع العقـد. وقد يكون في استطاعـة المراجـع هنا التحقق من وجـود مخزون آخـر الفترة بـاستخدام أسـاليب بديلة لمـلاحظة الجـرد السنوي، اذا مـا كان العميـل يحتفظ بنـظام جيـد للمخزون المستمر. ويجب تنفيذ هذه الأساليب البديلة في أقرب وقت عقب انتهاء العام المالي تحت المراجعة، كما يجب أن تشتمل على:

١ ـ فحص تعليمات اجراءات الجرد التي أعدها العميل.

٢ ـ الاستفسار من العميل حول الطريقة التي تم بها عمل الجرد.

٣ ـ فحص سجلات الجرد الفعلي والتأكد من اتباع الاجراءات السليمة وأنه قد تم عمل التسويات اللازمة لمطابقة أرصدة المخزون.

٤ ـ اختبار عد بعض عناصر المخزون، وتتبع تحركات المخزون خلفياً من خلال دفاتر نظام المخزون المستمر وقسائم الصرف وتقارير الاستلام، ثم طابق نتائج هذا الاختبار مع أرصدة دفاتر المخزون المستمر في تاريخ القوائم المالية.

ويلاحظ هنا أن الاجراءات البديلة لملاحظة عمليات الجرد الفعلي تتطلب كثيراً من الجهد والوقت يفوق مجرد ملاحظة واختبار عد المخزون أثناء عمليات الجرد، وخاصة كلما طالت الفترة بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ عمل الاجراءات البديلة. ولذلك غالباً ما يكتفي المراجع (نظراً لارتفاع تكلفة هذه الاجراءات) باصدار «تقرير متحفظ النطاق» —(Scope-Qualified Audit Report)

كما أن هناك حالات يحاول فيها العميل منع المراجع من ملاحظة عمليات الجرد الفعلي للمخزون وذلك بوضع العراقيل أمام اداء المراجع لمهمته، مما يؤدي الى امتناع المراجع من ابداء رأى غير متحفظ، خاصة اذا كانت قيمة المخزون كبيرة نسبياً. ويجب، في أغلب الاحوال، أن يقيم المراجع أسباب رفض العميل ملاحظة عمليات الجرد، واصدار رأي متحفظ النطاق أو عدم ابداء الرأي حول القوائم المالية على ضوء مدى أهمية المخزون بالقوائم المالية.

أما اذا كانت المؤسسة تحتفظ بالمخزون أو جزء منه في مستودعات عامة تمتلكها وتديرها مؤسسات أخرى، وأن قيمة هذا المخزون لا تمثل عنصراً هاماً في القوائم المالية، فلا داعي هنا ملاحظة المراجع الجرد الفعلي لذلك المخزون. أما اذا كان ذلك المخزون بالمستودعات العامة يمثل نسبة ملموسة من أصول العميل، فيجب على المراجع أن يقوم بعمل الاجراءات البديلة لملاحظة الجرد والتي تتضمن عمل اختبارات عد المخزون. كما يجب أن يطابق المراجع أرصدة المخزون التي قام بحسابها مع تلك الارصدة الموجودة بسجلات المستودعات العامة لتسوية أي فروق. أما بالنسبة للمخزون الموجود بمستودعات العميل المنتشرة في مواقع متعددة فيجب أن يقوم المراجع بنفسه بزيارة هذه المواقع وملاحظة عمليات الجرد أو

توكيل مراجع أخر بهذ المهمة نيابة عنه، وذلك نظراً لان هـذه المستودعـات تخضع مبـاشرة لاشراف الشركـة وليس لهـا صفـة الاستقـلاليـة كتلك التي تتصف بهـا المستودعات العامة التي تمتلكها مؤسسات أخرى.

وعند مراجعة عميل ما لأول مرة ولم يسبق للمـراجع مـلاحظة جـرد المخزون خـلال العام السـالف للعام تحت المـراجعة، فقـد لا يكون المـراجـع متـأكـداً من ارصدة مخزون أول الفـترة. وحيث أن رصيد أول الفـترة يؤثر عـلى كل من قـائمة الدخل وقائمة التغير في المركز المالي، فانه يمكن للمراجع الامتنـاع عن ابداء رأيـه بخصوص هاتين القائمتين، مع ابـداء رأى غير متحفظ بقـائمة المـركز المـالي آخر الفترة، نظراً لأنـه قد تحقق من صحـة رصيد المخـزون آخر الفـترة. وبالـرغم من ذلك قد يستطيع المراجع ابـداء رأيه عـلى كافـة القوائم المـالية اذا احتفظ العميـل بنظام جيد للمخزون المستمر يستخدم تحت ظروف رقابة داخلية فعالية.

التحقق من صحة التقويم: Valuation

تبدأ خطوات التحقق من صحـة فيمة المخـزون بفحص اجراءات التقـويم التي يتبعها العميل للتأكد مما اذا كانت هـذه الاجراءات تؤدي الى تقـويم المخزون طبقاً لافتراضات تدفق التكلفة المتعارف عليهـا، أو التكلفة أو السـوق أيها أقـل، ويفضل المحاسبون استخدام الطريقة الثـانية (التكلفـة أو السوق أيهـا أقل) نـظراً لأنها أكثر تحفظاً من باقي طرق تقويم المخزون المعروفة.

الفحص المستندي: (Inspection & Vouching) بعد تحققه من اتباع طـرق التقويم المطابقة للمبادىء المحـاسبة المتعـارف عليها، يقـوم المراجـع بفحص قيمة بعض عناصر المخزون (على أساس اختبارى) حتى يتأكد من سلامة تطبيق طـريقة تقويم المخزون التي يتبعها العميل. ويجب أن تتضمن تكلفة المخزون سعر الشراء نـاقصاً الخصم النقـدي الفعلي. ويتحقق المـراجع من صحـة الخصم النقـدي من خلال مطابقة المدفوعات النقدية للموردين مع فـواتير كـل عملية شراء. وللتحقق من صحة تكلفة المخزون يقوم المراجع بفحص مستندي للاسعار مع فاتورة المورد كما هو وارد في اوراق المراجعة في الملحق السادس.

كما يجب مقارنة التكلفة الاصلية مع القيمة السوقية(التكلفة الاحلالية) لهذا المخـزون تطبيقـاً لمبدأ الحيـطة والحذر. واذا مـا كان مقـدار الانخفاض في القيمـة

السوقية عن التكفة كبيراً، فعلي المراجع أن يحسب القيمة الاقل، حيث يتطلب الامر ضوورة الحصول على أسعار ومصروفات البيع وتكلفة اتمام تصنيع الانتاج تحت التشغيل وهامش الربح العادي. وتستخدم كل هذه المعلومات لحساب الحدين الاقصى والأدنى في تحديد قيمة المخزون على أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل.

وللتحقق من صحة تقويم مخزون الانتاج التام والانتاج تحت التشغيل يجب أن يفحص المراجع سجلات نظام التكاليف، ويتضمن ذلك قوائم تكاليف الاوامر الانتاجية وتقارير التكاليف في نظام المراحل وبطاقات التكاليف المعيارية، اذا كانت المؤسسة تقوم المخزون بتكلفته المعيارية. كما يجب التحقق من صحة اجراءات تحديد تكلفة الوحدة من المواد والاجور والمصروفات الصناعية غير المباشرة في ظل نظام التكاليف التاريخية. أما في ظل نظام التكاليف المعيارية فيجب تحليل واعادة حساب الانحرافات. ويهدف المراجع من وراء هذه الفحوص الى التحقق من صحة تحميل التكاليف على كل من الانتاج التام والانتاج تحت التشغيل السلع المبيعة، مع مراعاة أن لا تختلف تكاليف هذه العناصر بقدر كبير عن قيمتها المحسوبة على أساس طريقة التكاليف الاجمالية التي نصت عليها المبادىء المحاسبية المتعارف عليها.

ويجب اجراء فحص مستندي ليس فقط لاسعار شراء البضائع في متاجر التجزئة بل كذلك أسعار التجزئة (أسعار البيع)، والذي يتم من خلال فحص قوائم الأسعار الحديثة التي تستخدمها المؤسسة في تحديد أسعار بيع البضائع. كما يجب فحص الاضافات والتخفيضات في مقدار هامش الربح (Mark ups & Mark downs) مستنديا مع قرارات الادارة بشأن تعديل أسعار البيع. وأخيراً يجب على المراجع اعادة حساب قيمة المخزون الذي حددت الشركة باستخدام طريقة أسعار التجزئة(Retail Inventory Method)

يجب كذلك أن يعتني المراجع، خلال ملاحظته لعملية الجرد الفعلي، بالمخزون التالف أو المتقادم أو بطىء الحركة، والذي غالباً ما يكتشف أمره من خلال فحص سجلات المخزون المستمر. وتستخدم معاينة الصفات لتقدير نسبة المخزون بطىء الحركة والتي يجب أن تخفض بها قيمة أرصدة المخزون بعد تقدير قيمة الخسائر الممكنة عند التخلص من هذا المخزون.

بعـد الاجرائـات العامـة للفحص: (Some General Checks) يوجـد هناك بعض الاجراءات العامة للفحص يعتبرها المراجع ذات أهمية عالية في تحديد ما اذا كانت قيمة المخزون وتكلفة السلع المبيعة محددة طبقاً للمبادىء المحـاسبية المتعارف عليها، وهي:

١ ـ حساب نسبة هامش الربح المحققة خلال الفترة تحت المراجعة ومقارنتها مـع النسب المحققة خلال الاعوام السالفة.

٢ ـ حساب معدل دوران المخزون لتحديـد ما اذا كـان المخزون يتضمن عنـاصر بطيئة الحـركة أو متقـادمة والتي كـان يجب استبعادهـا من رصيد الخـزون في القـوائم الماليـة. فان الانخفـاض الملحوظ في معـدل دوران المخزون يكـون دليلاً على وجود عناصر متقادمة أو بطيئة الحركة.

٣ ـ الحصول على خطاب اقرار الادارة بشأن المخزون والـذي يجب أن ينص على أنه تم تقويم المخزون على أساس المبادىء المحـاسبية المتعـارف عليها، وأنـه قد أخذ في الاعتبار قيمة عنـاصر المخزون المتقـادمة أو بـطيئة الحـركة. كـما يجب أن يشتمل هذا الخـطاب على اقـرار من الادارة بأن ارصـدة الخزون لا تتضمن قيمة بضاعة الامانة التي تحتفظ بهاالمؤسسة لحساب أطراف خارجية.

٤ ـ اعـادة حساب اجمـالي وقيمة وقـوائم جرد المخـزون مـع فحص هـذه القـوائم لاكتشاف أي عناصر غير عادية. كما يجب تتبع قيود تسوية الفرق بين أرصدة دفـاتر المخـزون المستمر واجمـالي قوائم الجـرد الفعلي في حسـابـات المخـزون بالأستاذ العام.

التحقق من الملكية: Ownership

يتـطلب التحقق من ملكية المخـزون أن يقـوم المـراجـع بفحص مستنـدات شراء عناصره المختلفة والتي تشتمـل على أوامـر الشراء وتقاريـر الاستلام وفـواتير الموردين. ويساهم ترتيب هذه المستندات بشكل منظم لكل بند من بنود المخـزون الموجود لدى العميل في تحقق المراجع من الملكية هذا المخزون. كما يجب تـذكر أن هـذا الفحص المستنـدي يمثـل كـذلـك اجـراء نـافعـاً للتحقق من صحـة تقـويم المخزون، ويمكـن اتباع اجراءته للتحقق من ملكية هـذه الاصول والموضح في الملحق السادس.

أما بالنسبة لبضاعة الامانة التي يحتفظ بها العميل لحساب الغير فيجب على المراجع أن يتسفسر عنها كما يجب أن يشتمل خطاب اقرار الادارة ما يفيد باستبعاد هذه البضاعة من رصيد المخزون. وعلى المراجع أن يفحص قوائم الجرد الفعلي للتأكد من عدم دخول هذه البضائع ضمن رصيد المخزون.

التحقق من استقلالية الفترة المالية Cutoff

تحدث معظم أخطاء تسجيل عمليات شراء واستلام البضائع وصرفا من المستودعات، في دفاتر فترة مالية مخالفة للفترة التي حدثت فيها هذه العمليات، بالقرب من بداية أو نهاية الفترة. وللتأكد من صحة الفترة المالية التي سجلت فيها عمليات المخزون، فانه يجب على المراجع أن يفحص كافة مستندات كل من عمليات الشراء والبيع التي عقدت بالقرب من نهاية الفترة المالية تحت المراجعة وخلال الايام الاولى من بداية الفترة التالية. ويهدف هذا الاجراء الى التحقق من تسجيل هذه المستندات في الفترة الصحيحة، والتحقق من أن للعميل حق ملكية هذه الاصول في تاريخ القوائم المالية. وفي العادة تسجل المشتريات بسجلات المشتري وقت انتقال ملكية البضائع المشتراه، والتي غالباً تحددها نقطة تسليم البضائع المتفق عليها في الشراء، ولكن يوجد هناك استثناءات لهذا العرف. فمثلاً تنقل ملكية البضائع المنتجة بناء على طلب المشتري عند الانتهاء من انتاجها. ومن الناحية العملية قد تتبع المؤسسة مبدأ اضافة هذه المشتريات الى رصيد المخزون عند استلامها في مستودعات الاستلام. وقد يكون هذا الاجراء مقبولاً اذا اتبعته المؤسسة بثبات خلال الأعوام ولم ينتج عنه تقلبات ملموسة في قيم القوائم المالية عبر السنوات.

وكما سبق أن وضحنا في الفصل الثاني عشر، يجب التحقق من الفترة المالية التي شحنت خلالها البضائع الى العملاء للتأكد من صحة تسجيل تكلفتها ضمن حساب تكلفة السلع المبيعة خلال الفترة. وبالمثل يقوم المراجع بفحص مستندات العمليات التي حدثت بالقرب من نهاية الفترة تحت المراجعة وبداية الفترة التالية لها مع التركيز على فحص تواريخ قسائم الشحن وشروط التسليم حتى يمكن تحديد التاريخ الواجب فيه نقل تكلفة المبيعات من حسابات المخزون الى حساب تكلفة المبيعات. فيجب اختيار بعض عناصر يومية المبيعات التي حدثت قبل وفي تاريخ القوائم المالية، وفحص مستندات شحن كل عملية على حدة للتأكد من أنه قد تم

فعلاً شحن هذه المبيعات خلال الفترة وليس في تاريخ يعقب تاريخ القوائم المالية.

كما يجب على المراجع أن يتأكد من اثبات تكلفة البضاعة بالطريق، والتي تم شرائها بشروط التسليم في مواقع البائع، ضمن أرصدة مخزون الفترة تحت المراجعة.

التأكد من سلامة الافصاح بالتقارير المالية: Statement Presentation

ان التحقق من سلامة العرض بالقوائم المالية انما يهدف الى التأكد من اتباع متطلبات مبادىء الافصاح الخاصة بالمخزون، وفي سبيل ذلك يجب على المراجع أن يستفسر من العميل عن ما اذا كان بعض المخزون مرهوناً كضمان لأي قروض للغير، وعليه أن يتحقق من الافصاح في التقارير المالية عن أي ضمانات برهن المخزون. كما يجب الافصاح عن الطرق المتبعة لتقويم وكذلك الفصل بين مخزون المواد الاولية والانتاج تحت التشغيل والانتاج التام في قائمة المركزالمالي للمؤسسات الصناعية. ويجب أن يتضمن خطاب اقرار الادارة تحديداً لطرق تقويم المخزون والضمانات برهن المخزون أو جزء منه.

وعند استخدام طريقة المخزون المستمر، حيث يتم اعداد قيد محاسبي بتكلفة كل عملية مبيعات، فان المراجع يجب أن يتحقق من صحة هذه القيود من خلال اختيار عينة من فواتير البيع واعادة حساب تكلفة السلع المبيعة لكل فاتورة وتتبع هذه التكاليف الى السجلات المحاسبية للتأكد من صحة اثباتها بالدفاتر. كما يجب مطابقة تكلفة مبيعات كل فاتورة مع قيمة المبيعات والتحقق من تسجيل كلا القيمتين في سجلات نفس الفترة المالية. أما اذا لم يجري العرف على تسجيل تكلفة كل عملية مبيعات على حدة، فيمكن للمراجع التحقق من صحة عناصر معادلة حساب تكلفة المبيعات السابق دراستها في بداية هذا الفصل. فيتم تتبع أرصدة أول الفترة الى أوراق المراجعة الخاصة بالعام السابق وكذلك عمل اجراءات المراجعة الملائمة لفحص عمليات الفترة تحت المراجعة ورصيد أخر هذه الفترة. وبذلك يمكن التحقق من صحة تكلفة المبيعات حسابياً.

وأخيراً للتحقق من معقولية رصيد المخزون، يقوم المراجع بعمل فحص

تحليلي للنسب الهامة الخاصة بالمخزون بالقوائم المالية. فبعد حساب هذه النسب، يستفسر المراجع من العميل عن أسباب أي تقلبات جوهرية في هذه النسب، واذا لزم الامر، يجب عليه كذلك عمل فحص مستندي لتبرير هذه الاختلافات. وتعزز العلاقات بين معدل دوران المخزون ومستوى رصيد المخزون وكميات المبيعات - على سبيل المثال - نتائج الاختبارات المفصلة السابق دراستها.

الاختبارات الاساسية للدائنين التجاريين

Substantive Tests of Trade Payables

يعتبر فحص الدائنين التجاريين ذا أهمية كبيرة لتحقق المراجع من صحة تسجيل كل من المشتريات ومدفوعات حسابات الدائنين وأوراق الدفع في الدفاتر المحاسبية. وتدخل هذ العناصر في المعادلة التالية:

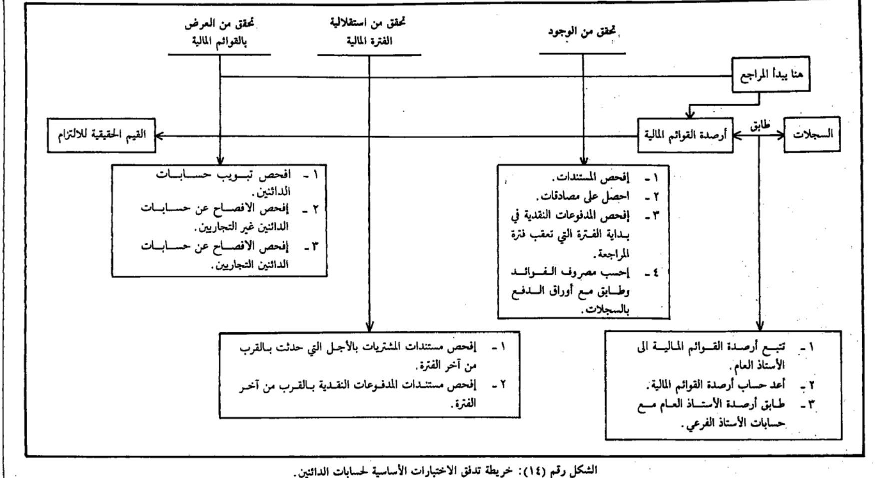
أرصدة الدائنين التجاريين أول الفترة + مشتريات الفترة بالاجل - سداد أرصدة الدائنين التجاريين خلال الفترة = أرصدة الدائنين التجاريين آخر الفترة.

ويكون في أستطاعة المراجع حينئذ أن يحصل على دليل اثبات هام للمشتريات على الحساب خلال الفترة، من خلال التحقق من صحة أرصدة الدائنين التجاريين آخر الفترة تحت المراجعة، اذا كان في امكانه مراجعة أرصدة هذه الحسابات في أول الفترة واختبار المدفوعات النقدية التي تمت خلال الفترة.

ويهدف المراجع بصفة خاصة عند فحص أرصدة الدائنين التجاريين الى اكتشاف تدنية قيمتها لا المغالاة فيها، وكذلك تركز اجراءات المراجعة على التحقق من تسجيل كافة الالتزامات قبل الدائنين وعدم اغفال أي منها في الدفاتر المحاسبية وأنه لم تسجل بقيمة تقل عن قيمتها الحقيقية.

ويبدأ فحص الدائنين التجاريين بمطابقة أرصدة القوائم المالية مع أرصدة السجلات المحاسبية. وينطوي ذلك على تتبع قيم القوائم المالية الى حسابات الاستاذ العام، واعادة حساب اجمالي يوميات المشتريات والمصروفات والمدفوعات النقدية، وتسوية أي فروق بين أرصدة دفاتر الاستاذ العام والاستاذ الفرعي. كما يتم الحصول على كشف باذون السداد غير المدفوعة والذي تستخرج بياناته من سجل اذون السداد، ويفضل أن تمسك المؤسسات حساب خاص لاذون السداد في دفاتر الاستاذ الفرعي، اذا جرى العرف على سداد قيمة فواتير الموردين على

ويوضح الشكل رقم (١٤) العلاقة بين أهداف مراجعة الدائنين التجاريين والاجراءات المتبعة لتحقيق هذه الأهداف.



الشكل رقم (١٤): خريطة تدفق الاختبارات الأساسية لحسابات الدائنين.

دفعات. وبعد الانتهاء من مطابقة هذه الأرصدة، يوجه المراجع انتباهه الى التحقق من أن تلك الأرصدة تعكس قيمة الالتزامات الصحيحة على المؤسسة، ويتطلب ذلك عمل اختبارات المراجعة التي تحقق الاهداف السابق عرضها في بداية هذا الفصل.

ان التحقق من وجود الالتزام ما هو الا التأكد من أن رصيد كل حساب يمثل حقيقة التزاماً على المؤسسة، وأن هذه الأرصدة تشتمل على كافة الالتزامات ونظراً لأن غالبية الدائنين مثل حسابات الدائنين وأوراق الدفع وما الى ذلك قد نشأت عن مستندات خارجية، فان أهم اجراءات المراجعة هنا تنطوي على فحص هذه المستندات. فتشمل مستندات فحص حسابات الدائنين التجاريين على فواتير الموردين وتقرير استلام البضائع الذي تعده المؤسسة داخلياً. أمابالنسبة لأوراق الدفع فيحتفظ الدائنون بصورتها الأصلية، إلا أن عميل المراجعة غالباً ما يحتفظ بصورة أخرى يمكن للمراجع فحصها والتحقق من شرعيتها وصحتها. وفي كل الحالات يجب أن ينصب اهتمام المراجع في فحصه لهذه المستندات على التأكد من صحة شروط الائتمان وقيمة الدائنين. ويقوم المراجع دائماً بتتبع مستندات الدائنين الى الحسابات بالسجلات المحاسبية، نظراً لأنه يهدف الى التحقق من عدم تدنية قيمة الدائنين بالقوائم المالية.

وقد يكون من المفضل في بعض الاحيان الحصول على مصادقات من اصحاب حسابات الدائنين وحملة أوراق الدفع. ويجب مراعاة، أنه نظراً لاهتمامنا هنا باكتشاف التدنية في أرصدة الحسابات بدلاً من المغالاة فيها، فيجب أن تشمل العينة الاحصائية على موردين وحملة أوراق دفع تكون أرصدة حساباتهم صغيرة أو حتى صفراً بجانب آخرين تكون أرصدة حساباتهم مرتفعة. كما يجب مراعاة أن مصادقات الدائنين ليست ذات فعالية أو أهمية كبيرة كما هو الحال في مصادقات حسابات المدينين، نظراً لاهتمامنا هنا باكتشاف التدنية في الأرصدة (بدلاً من المغالاة في أرصدة المدينين)، وكذلك لتوفر مستندات قوية الاثبات أصدرتها أطراف خارجية بخلاف المؤسسة (على عكس حسابات المدينين حيث تنشأ اغلب المستندات بواسطة رجال البيع بالمؤسسة).

ومن أفضل اجراءات اكتشاف عدم تسجيل الدائنين بالدفاتر أو تسجيلها بقيمة تقل عن حقيقتها، فحص المدفوعات النقدية التي حدثت خلال الاسابيع

الأولى عقب نهاية العام المالي تحت المراجعة والتي يطلق على هذا الاجراء اسم «البحث لاكتشاف الدائنية غير المسجلة»-(Search for Unrecorded liabbili-ties)— ويساعد هذا الاجراء المرجع في النظر الى الخلف للتعرف على الدائنية التي كانت موجودة في نهاية العام المالي تحت الفحص. كما يساعد هذا الاجراء في التحقق من صحة الفترة المالية التي تخصها هذه الدائنية. فاذا ما اكتشف المراجع مدفوعات نقدية خلال الفترة ما بعد تاريخ القوائم المالية تحت المراجعة لا يقابلها حساب دائنين في أرصدة هذه القوائم المالية، يجب عليه فحص مستندات هذه العملية لتحديد ما اذا كان يجب أن يكون هذا الالتزام ضمن عناصر القوائم المالية للفترة تحت المراجعة. وبالاضافة الى ذلك، يجب على المراجع عند فحصة لأوراق الدفع غير المسجلة أن يقوم بتحليل حساب مصروف الفوائد وعمل فحص مستندي لكل بند من بنود هذا الحساب مع المستندات الخاصة بكل عملية. فان اثبات مصروف فوائد لا يؤيده مستندات كافية انما يعتبر دليلا على عدم اثبات أوراق دفع ضمن أرصدة القوائم المالية. ويتم التحقق من صحة الفترة المالية للقيود الدائنة بحسابات الدائنين التجاريين عند التحقق من صحة الفترة المالية لتحميل حسابات المشتريات. وكما سبق القول في الفقرة السابقة، يتم التحقق من صحة الفترة المالية للقيود المدينة بحسابات الدائنين من خلال فحص مستندات المدفوعات النقدية التي سددت بالقرب من نهاية الفترة المالية تحت المراجعة أو بداية الفترة التالية، ويتحقق المراجع من صحة الافصاح بالقوائم المالية، ومن صحة تبويب الدائنين التجاريين وغير التجاريين والفصل بين العناصر طويلة وقصيرة الأجل. كما يجب فحص أي ملاحظات مرفقة بالتقارير المالية للافصاح عن الدائنين التجاريين.

ويحصل المراجع على خطاب اقرار الادارة، متضمنا مزاعم العميل بخصوص الدائنين، والذي يؤكد أن المسؤولية النهائية بخصوص عدالة وصدق التقارير المالية تقع على ادارة المؤسسة تحت المراجعة وليس المراجع.

استخدام الكمبيوتر في مراجعة نظام تكلفة المبيعات

Using the Computer in Auditing the Invetory,Cost of Sales,and Cash Disbursements System

انتشر استخدام الكمبيوتر بكثافة في عمليات المخزون وتكلفة المبيعات والمدفوعات النقدية، مثل امساك سجلات نظام المخزون المستمر ونظم التكاليف

وحسابات الاستاذ العام والفرعي المتعلقة بهذه العمليات. وفي كافة الحالات يستطيع المراجع أن يستخدم الكمبيوتر لعمل اختبارات الالتزام باجراءات الرقابة الداخلية وكذلك الاختبارات الاساسية لارصدة الحسابات.

فبخصوص اختبارات الالتزام باجراءات الرقابة، يستخدم المراجع البيانات الاختبارية للتحقق من تطبيق أساليب واجراءات الرقابة في تنفيذ العمليات (شكل رقم (١١)). كما يمكن للمراجع استخدام المحاكاة المتوازية أو أي طريقة أخرى لمعالجة البيانات الحقيقية للعميل ومقارنة النتائج مع تلك التي حصل عليها العميل.

أما بخصوص عمل الاختبارات الاساسية للمراجعة، فيمكن استخدام الكمبيوتر في التحقق من صحة المخزون وتكلفة المبيعات وأرصدة الدائنين التجاريين. فقد يستخدم الكمبيوتر مثلاً في مطابقة الحسابات مثل مقارنة اجمالي دفاتر الاستاذ الفرعي مع دفاتر الاستاذ العام. وللتحقق من وجود المخزون يمكن للكمبيوتر استخراج عينة طبقية من ملف المخزون الرئيس، وكذلك اختيار عينة أخرى بغرض ملاحظة الجرد الفعلي وطباعة عناصرها مشتملة على مواقعها المختلفة. كما يتم إدخال نتائج اختبارات عد المخزون بالكمبيوتر لمقارنتها مع أرصدة دفاتر العميل لنظام المخزون المستمر وحساب الفرق بين هذه الأرصدة، أما بالنسبة للتحقق من وجود الدائنين التجاريين فيتم ذلك من خلال اختيار عينة، بواسطة الكمبيوتر، من هذه الحسابات لإرسال مصادقات لهم.

ويستخدم المراجع برامج الكمبيوتر المتكاملة في عمل المجاميع الحسابية وحساب قيمة عناصر ملفات المخزون والدائنين التجاريين، للتحقق من صحة هذه الأرصدة. وكذلك يستخدم الكمبيوتر في حساب النسب المالية مثل معدلات دوران عناصر المخزون ومقارنتها، وللتعرف على عناصر المخزون المتقادم أو بطيء الحركة، وفحص الخزون طبقاً لآخر تاريخ بيع أو شحن عناصره.

وللتحقق من صحة الفترة المالية التي سجل فيها المخزون والدائنين التجاريين فيمكن استخراج قائمة بآخر مستندات شحن أو تقارير استلام صدرت خلال الفترة تحت المراجعة، ومن ثم يقوم المراجع بفحص هذه المستندات مع الدفاتر المحاسبية. وما سبق عرضه أعلاه ما هو إلا أمثلة لاستخدامات الكمبيوتر المتعددة في نظام تكلفة المبيعات. ويجب تذكر أنه يمكن للكومبيوتر باستخدام البرامج الملائمة أداء كافة اجراءات المراجعة الروتينية بكفاءة عالية وأقل وقت ممكن عن ما يتطلب ذلك يدوياً.

الرصيد النهائي		التسويات النهائية		الرصيد بعد التسوية		التسويات	
١٤٠٨/٣/٣٠		دائن	مدين	١٤٠٨/٣/٣٠		دائن	مدين
٩٠٤١٣٨,٩٥			(١)٩٠٤١٣٨,٩٥				
صفر		(٣) ٣٤٢٨٨,٦٣		٣٤٢٨٨,٦٣		(١٠٤) ٥٥٧٩٨,٨٩	(١٠٤) ٣٤٢٨٨,٦٣
				٦٤٧٤١٧,٢٣		(١٠٥) ٤٥٤٧٦٥,٧٠ (١٠٢) ٩٩٢١,١٣	(١٠٣) ٦٤٧٤١٧,٢٣
١٩٤٤٩٤,٨١		(٢) ٧٠٦٠٨٢,٥٢		٥٠٠٥٧٧,٣٣		(١٠٣) ٩٢٧٧٤١,٦١	(١٠٣) ٩٠٠٥٧٧,٣٣
				٣١٣٠٦,٣١			
٨٧٣٢١٨,٠٥				١٦١٣٥٨٩,٢٠			

ف ـ ٢
ح ب
١٤٠٨/٥/٥هـ

شركة السلام الصناعية
ملخص المخزون
١٤٠٨/٣/٣٠ هـ

الملحق الأول

		رصيد السجلات	رصيد	
		١٤٠٨/٣/٣٠	١٤٠٨/٣/٣٠	
التكاليف والأرباح المقدرة للعقود تحت التشغيل			١١٠٤٩٣٧,١٢	
مخزون متقادم	١٣٠	٥٥٧٩٨,٨٩	—	
مواد أولية	١٢٥	٤٠٦٤٦٨٦,٨٣	٥٩١٥١٦,٩٦	
تحت التشغيل	١٢٣	٩٢٧٧٤١,٦١	١١١٤٢١,٩٠	
بالطريق	١٢٩	٣١٣٠٦,٠١	٢٤٣٠٠,٧٧	
		٥٠٧٩٥٣٣,٣٤	٧٢٧٢٣٩,٦٣	

ملحوظة: انظر ملف المواد الأولية السائلة.

الرأي: بناء على أعمال المراجعة التي نعتبرها كافية لتحقيق أهداف برنامج المراجعة، يبدو لنا أن قيمة المخزون وتكلفة العقود تحت التشغيل والأرباح المقدرة لها معروضة بأمانة كما في ١٤٠٨/٣/٣٠ وعلى أساس يتفق مع الأساس المتبع بالعام الماضي.

√: طبقاً لورقة مراجعة العام الماضي.
√: طبقاً لأرصدة حسابات الأستاذ في ١٤٠٨/٣/٣٠ هـ

الملحق الثاني

ورقة العمل رقم: ف ـ ٢١
المراجع: حهب
التاريخ: ١٤٠٨/٣/٣٠ هـ

شركة السلام الصناعية
مراقبة المخزون
١٤٠٨/٣/٣٠ هـ

وصل مندوبنا عبدالله العبيش مقر شركة السلام الصناعية شارع الرحماني بمدينة عنيزة الساعة الثامنة يوم ١٤٠٨/٣/٣٠ هـ لمراقبة عمليات جرد المخزون التي قام بها موظفي الشركة. وقد صاحبنا في ذلك رئيس المستودعات (الذي كان مسئولاً عن كافة إجراءات الجرد الفعلي) في زيارة المستودعات وباقي منشآت الشركة. وقد لاحظنا حسن تنظيم المستودعات، وترتيب أنواع المخزون المختلفة في أماكن محددة موضوع عليها بطاقات الصنف بوضوح، والاحتفاظ بالخردة والمخزون المتقادم في موقع خاص.

وبانتهاء زيارتنا، قمنا باختبار عد بعض عناصر مخزون المواد الأولية والانتاج تحت التشغيل، وكمية صغيرة من الانتاج الجاهز الموجود بادارات الانتاج المختلفة (انظر ورق المراجعة من رقم ف ـ ٢٤ حتى ف ـ ٢٦).

ثم ذهبنا إلى مقر الشركة العربية للتوزيع (شركة تابعة مملوكة بالكامل) لزيارة منشآتها بمصاحبة مديرها العام والمسئول عن عد عناصر المخزون الذي تمتلكه الشركة العربية وكذلك المخزون الذي تحتفظ به في مستودعاتها لحساب شركة السلام. ولاحظنا حسن تنظيم المستودعات وتمييز مخزون شركة السلام عن باقي مخزون الشركة العربية.

وقد قمنا كذلك باختبار عد بعض عناصر المخزون كما هو موضح في أوراق المراجعة رقم ف ـ ١١ ورقم ف ـ ٢٤ ـ ٦ (مخزون شركة السلام الموجود بمستودعات الشركة العربية للتوزيع).

كما أشرفنا على عملية استخراج بطاقات جرد المخزون، ويبدو لنا أن الشركة العربية للتوزيع تتبع اجراءات جرد سليمة.

وابتدأنا فور عودتنا لمقر شركة السلام عمل اختبارات عد مخزون الانتاج تحت التشغيل من خلال متابعة خط الانتاج في ادارات الانتاج المختلفة حتى مرحلة ارسال المخزون إلى مستودعات البضائع الجاهزة.

وبانتهاء اختبارات عد المخزون، قمنا بالاشراف على إجراءات استخراج بطاقات الجرد، كما قمنا بحصر عدد البطاقات المصدرة والمستخدمة والملغاة (ورقة مراجعة رقم ف ـ ٢٣). وعلى ضوء ذلك، يبدو لنا سلامة اجراءات الجرد الفعلي التي قام بها العميل تحت إشرافنا، وأنها تعكس بصحة كميات المخزون الفعلي في ١٤٠٨/٣/٣ ٢ هـ.

الملحق الثالث

استقصاء مراقبة المخزون
١٤٠٨/٣/٣٠ هـ

اسم العميل: ____________

الموقع: ____________

تاريخ الجرد: ____________

الأسئلة	الإجابة
١ ـ هل أصدرت الشركة تعليمات مطبوعة بإجراءات الجرد؟	نعم
٢ ـ إذا كانت الإجابة بنعم، هل توجد صورة في ملفاتنا؟	نعم (انظر: ـ ٢٢)
٣ ـ إذا أغلقت الشركة أبوابها وقت عمليات الجرد؟	نعم
٤ ـ إذا كانت الإجابة بلا، هل كان هناك رقابة على إدخال وصرف المخزون؟	لا ينطبق
٥ ـ ما تاريخ وساعة الابتداء في الجرد؟	١٤٠٨/٣/٣٠ هـ، ٧ صباحاً
٦ ـ ما اسم المسؤول عن الجرد بدون انقطاع؟	المنيع / مدير رقابة المخزون
٧ ـ هل كان المسؤول موجوداً خلال الجرد بدون انقطاع؟	نعم
٨ ـ ما تاريخ وساعة حضور المراجع لمراقبة الجرد؟	٩ صباحاً ـ حتى المساء
٩ ـ هل تم عد أو قياس كل عناصر المخزون؟	نعم
١٠ ـ بالنسبة لنظام الجرد المستمر:	
أ ـ هل عدلت أو ستعدل السجلات لتعكس فروق الجرد الفعلي؟	نعم
ب ـ إذا كانت الإجابة بنعم، هل طابقت عدك الاختباري مع السجلات؟	لا ينطبق
جـ ـ هل التعديلات في السجلات كبيرة؟	لا
١١ ـ كيف يظهر المخزون المملوك للآخرين في قوائم الجرد؟	لا يوجد
١٢ ـ كيف تم تمييز العناصر التالية:	
ـ المخزون المتقادم	تم عده وتمييزه بواسطة مدير رقابة المخزون، واستبعاد كميته من كشوف المخزون من قائمة مستقلة (انظر: ف ـ ٥٠)
ـ المخزون التالف	
ـ المخزون الزائد عن الحاجة	

١٣ ـ هل كان الجرد الفعلي:
أ ـ تحت إشراف جيد؟ .... نعم
ب ـ تحت رقابة مزدوجة بوجود موظف آخر غير المختص بالمستودعات؟ .... نعم
جـ ـ على أساس بطاقات الجرد المسلسلة الأرقام أو أي أساس آخر؟ .... نعم
د ـ هل قمت بعد بطاقات الجرد المستخدمة والملغاة وغير المستخدمة؟ .... نعم
١٤ ـ هل كان هناك آلات أو مهمات محملة على حسابات المتلكات ضمن عناصر المخزون؟ .... لا
١٥ ـ كيف تم المحاسبة عن البضائع بالطريق؟ .... لا يوجد
١٦ ـ هل كانت المستودعات منظمة بشكل جيد، وكان المخزون غير معرضاً لتلف الأحوال الجوية؟ .... نعم
١٧ ـ هل ترى في رأيك أنه قد تم جرد المخزون بشكل جيد؟ وإذا كانت إجابتك بالنفي وضح الأسباب؟ .... نعم
١٨ ـ هل ستتسلم صورة من قوائم الجرد؟ وهل هي مرفقة؟ نعم
١٩ ـ احصل على رقم آخر تقرير استلام لاختبار صحة انتهاء الفترة المالية .... انظر: ف ـ ٢٥
٢٠ ـ احصل على رقم آخر إذن شحن أو فاتورة لاختبار صحة انتهاء الفترة المالية
٢١ ـ إذا كان الجرد الفعلي في آخر يوم من أيام السنة المالية، يجب عمل الإجراءات التالية:
أ ـ ما رقم آخر شيك أصدر؟ .... لا يوجد
ب ـ عد النقدية بالخزينة مشتملة على الشيكات تحت الإيداع .... لا يوجد
جـ ـ افحص الاستثمارات في الأوراق المالية .... لا يوجد
د ـ ارسل بالبريد كافة المصادقات اللازمة .... لا يوجد
٢٢ ـ راقب الجرد الفعلي للمخزون الموجود بمستودعات الآخرين، أو احصل على مصادقات من هذه الجهات
٢٣ ـ ملاحظات أخرى ....

ف ـ ٢٤ الملحق الرابع

ح - ب

شركة السلام الصناعية

١٤٠٨/٣/٣٠ هـ اختبار عد مخزون المواد الأولية ١٤٠٨/٣/٣٠ هـ

رقم	بيان		العدد	وحدة القياس			
٥٠٥	شرائح نحاسية ١٦٠ × ١٠٠ سم		١١٧٠ /	كيلو			
٥٠٩	شرائح نحاسية ٩ م²		٢٠١ /	كيلو			
٥١٤	شرائح نحاسية ٣٢٥ × ١٨٢ سم		٥٩ /	كيلو			
٦٠٢	أسياخ نحاسية		٥١٨ /	كيلو			
٧٣٦	أسياخ صلب		٩٨٠٣٠ /	كيلو			
٧٤٣	أسياخ صلب		٨٧٢٠ /	كيلو			
٧١٠	قطع صلب		٤٠ /	وحدة			

/ تم مطابقته مع قوائم المخزوم (ف ـ ٥٠)

ف ـ ٢٦ الملحق الخامس

شركة السلام الصناعية

١٤٠٨/٣/٢٠ هـ اختبار عد المخزون الثاني ١٤٠٨/٣/٣٠ هـ

الرقم	البيان		رقم أمر الانتاج		العدد	وحدة القياس			
١٩٨	محول كهربائي		٦٥ ـ ٠١ ـ ٨٠		٦٧	وحدة			
١٩٦	مفاتيح كهربائية		٢٥ ـ ١٠ ـ ٨٠		٦٧	وحدة			

√ تم مطابقته مع قوائم المخزون (ف ـ ٣)

الملحق السادس

رقم ورقة العمل: ف ـ ٤	شركة السلام الصناعية
المراجع:	مذكرة اختبار تكلفة المخزون
التاريخ: ١٤٠٨/٣/٣٠ هـ	١٤٠٨/٣/٣٠ هـ

قمنا بفحص تكلفة عينة من عناصر المخزون كما هو موضح بأوراق المراجعة رقم ف ـ ٤ ـ ١ ورقم ف ـ ٤ ـ ٢، والتي تم اختيارها طبقاً لأسلوب المعاينة المتبع بمكتبنا. فقد حصلنا على طبقات من مخزون الأول فالأول لكل عنصر من عناصر العينة من سجلات المخزون المستمر. وقد فحصنا المستندات (أوامر الشراء والفواتير المسودة) التي تخص عناصر المخزون تحت الفحص، وكذلك حسبنا تكلفة كل طبقة وحددنا تكلفة كل عنصر على حدة. وقد اكتشفنا أخطاء تقريب حسابية غير جوهرية.

كما فحصنا تواريخ فواتير طبقات المخزون لتحديد عناصره بطيئة الحركة أو المتقادمة، ولم نلاحظ وجود أي من هذه العناصر (انظر ورقة مراجعة رقم ف ـ ٥٠).

	الفرق	كمية المخزون الأول فالأول	سعر الوحدة للأول فالأول		تاريخ الفاتورة	رقم أمر الشراء	كيمة طبقة المخزون	
	(م) - (ب)	(ب)						
	٪ ١,٤٧	٦٩٦,٧٨	٤,٧٤		٤٠٧/١٢/١٢	٣٩٧٤٥	٢٥	
	/ ١٥,٢٠	١٥٦٧,٨٥	٤١,٢٦		٤٠٨/٣/٣	٤١٦٧٦	٢٠٥	
	/ -	١٩٤٧,٣٨	٢٤,٦٥		٤٠٨/١/٢٤	٣٩٩٢٣	١١٢	
	/ -	٢٢٠١,٦٨	٣٠,١٦		٤٧/٢/٢٦	٣٩٣٧٨	١٣	
	٪(٦,٨٠)	٥٢٦٠,-	١٣١,٥٠		٤٠٧/٢/٥	٣٩٩٧٧	٦	
	/ ٢١,٣٤	١٥١٠,٩٣	٢,٧٨		٤٠٧/١٠/٧	٤٠٤٩٨	٥٠٠	
	٪ -	٥٨٩,-	٤,٧٥		٤٠٧/٧/٢٤	٢٨٦٤٩	١٥٠	
	/ -	٣٤٩٨,٣٩	١٨,٥١		٤٠٨/٢/١٦	٤١٥٨٠	٣٦	
	/ -	٢٣٢٢,٣٧	١٢٢,٢٣		٤٠٨/١/٢٧	٤١٤١٤	٢	
	/ -	٧٤١,٦٩	٦,٢٣		٤٠٨/٢/٢٥	٣٩٤٩٠	١٩٤	
	/ -	١٥٤٧,٢٨	٣٦,٨٤		٤٠٧/٣/٣	١٨٨٨٠	٤٨	
	/ -	٨٠٤,٧٦	٣٦,٥٨		٤٠٧/٣/٥	١٤٩٨٢	٤٨	
	٣١,٢١	فرق غير جوهري، مقبول						

ملحوظة (١): تم اختيار عناصر المخزون على أساس الحكم الشخصي كما في ورقة المراجعة رقم ف ـ غ طبقاً لنشرة معيار المراجعة رقم (٣٩).

ملحوظة (٢): قوم المخزون على أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل، وحسبت التكلفة على أساس الوارد أولا صادر أولا. وحدد سعر السوق على أساس القيمةالأخلاقية.

ملحوظة (٣): تم اختبار أسعار مخزون قيمته ١٦٧٥٨٣,٨٠ ريالاً، وتبلغ هذه القيمة حوالي ٢٤ ٪ من اجمالي قيمة المخزون.

تم مطابقتخ مع الفواتير المسددة وكذلك تم المادة حساب قيمة كل فاتورة.
طبقاً للقوائم النهائية للمخزون (ف ـ ٥٠).
طبقاً لسجلات المخزون المستمر.

ف ـ ٤ ـ ١	
٣٠/٤/١٤٠٨ هـ	

شركة السلام الصناعية
اختبارات تسعير المواد الأولية
٣٠/٣/١٤٠٨ هـ

الملحق السابع

اسم المورد	القيم	سعر الوحدة	القيمة		رقم الصفحة
	(أ)				
العامة للمعدات الكهربائية	٨٩٨,٢٥	٤,٧٥	١٤٧	مفتاح رقم	1 # 9F524
المركزية للصناعة	١٥٨٣,٠٨	٤١,٦٦	٣٨	فحمات رقم	2 # 7720
الجبيل للكيماويات البترولية	١٩٤٧,٣٥	٢٤,٦٥	٧٩	فحمات رقم	3 # 600 —54
ويسكو الدولية	٢٢٠١,٦٨	٣٠,١٦	٧٣	قاعدة	4 # 3009
ساندرز المحلية	٥٢٥٣,٢٠	١٣١,٣٣	٤٠	أسياخ	5 # 662
اليمامة الصناعية	١٥٣٢,٢٧	٢,٨٢	٥٤٣,٥٠	شريط كهربائي	6 # 1007
أبا الجيل للمعدات	٥٨٩,٠٠	٤,٧٥	١٢٤	توصيلات	7 # 4814
رازي الكهربائية	٣٤٩٨,٣٩	١٨,٥١	١٨٩	مقياس حرارة	8 # 1925
هاسن الصناعية	٢٣٢٢,٣٧	١٢٢,٢٣	١٩	مقياس حرارة	9 # T — 2
لندو للمعدات	٧٤١,٦٩	٧,٥٠	١٢٣	مفتاح دوار	10 # 164
الدلول للحدادة	١٥٤٧,٢٨	٣٦,٨٤	٤٢	صندوق	11 # 41268
مناع للمعدات الكهربائية	٨٠٤,٧٦	٣٦,٥٨	٢٢	مبردات المحرك	12 # 443

الرأي: يبدو لنا أن قيمة المخزون بعروضه بأمانة في ٣٠/٣/١٤٠٨ هـ، في ضوء اجراءات المراجعة الكافية لتحقيق أهداف الفحص.

ف ـ ١	
١٤٠٨/٥/٤	

شركة السلام الصناعية

معدل دوران المخزون ١٤٠٨/٣/٣٠ هـ

الملحق الثامن

	١٤٠٦/٣/٣٠	١٤٠٧/٣/٣٠		١٤٠٨/٣/٣٠		الرصيد التسويات ١٤٠٨/٣/٣
تكلفة المبيعات	٤٧٦٧١٤	٤٨١٤٤٤٦	قبل التسويات	٥٧١٩٣٣٦	قبل التسويات	
		٤٩٣٩٠٦٠	بعد التسويات	٥٥٩٦٨٤٠	بعد التسويات	٥٥٧٩٩٣٣
٪	٪٨٠,١	٪٨٢,٧	بعد التسويات	٪٨١,٤	بعد التسويات	
قبل تسوية رصيد الانتاج تحت التشغيل						
ـ رصيد أول الفترة	٩٧٦٩٧٢	١٣٢٢٩٦٩		١٥٦٣٨٧٣		
ـ رصيد آخر الفترة	١٣٢٢٩٦٩	١٥٦٣٨٧٣		١٦١٣٥٨٩		
المجموع	٢٢٩٩٩٤١	٢٨٨٦٨٤٢		٣١٧٧٤٦٢		
تقسم على (٢)	÷ ٢	÷ ٢		÷ ٢		
المتوسط	١١٤٩٩٧١	١٤٤٣٤٢١		١٥٨٨٧٣١		
معدل الدوران	٤,١٥	٣,٣٤		٣,٦		
بعد تسوية رصيد الانتاج تحت التشغيل						
ـ رصيد أول الفترة	٦٥٨٤١٨	٦١٠٩٥٠		٧٢٧٢٤٠	٧٢٧٢٤٠	
ـ رصيد آخر الفترة	٦١٠٩٥٠	٧٢٧٢٤٠		٩٠٧٥٠٧ ف	٨٧٣٢١٨	ف
المجموع	١٢٦٩٠٩٨	١٣٣٨١٩٠		١٦٣٤٧٤٧	١٦٠٠٤٥٨	
تقسيم على (٢)	÷ ٢	÷ ٢		÷ ٢	÷ ٢	
المتوسط	٦٣٤٥٤٩	٦٦٩٠٩٥		٨١٧٣٧٤	٨٠٠٧٢٩	
معدل الدوران	٧,٥١	٧,٣٨		٦٩٨٥	٦,٩٧	
طبقاً لورقة العمل للعام السابق	✓	✓				

ملحوظة: على ضوء مناقشتنا مع نائب المدير العام للشئون المالية، يرجع الانخفاض في معدل دوران المخزون إلى زيادة الانتاج وعدد الطلبات تحت التنفيذ. وقد تأكدنا من هذا التوضيح بفحص كشوف الانتاج والطلبات تحت التنفيذ.

ف - ٦	
١٤٠٨/٥/١٢	

شركة السلام الصناعية
المخزون بالطريقة في ١٤٠٨/٣/٣٠ هـ

الملحق التاسع

القيمة		رقم الفاتورة			المورد
١١٢٥,٧٠		٢٠٧			أيار للانتاج الصناعي
٣٠٨,٩٢		٧٧١٧			مولوركس للتصدير
٢٤٤٥,٥٧	√	٤٣١٤			الامريكية للتوريدات
١٠٥٤,٢٦		٤٣١٥			الامريكية للتوريدات
١٢٨٥,ـ	√	٤٣٢١			الامريكية للتوريدات
٨٩٤,٣١		٣ـ١٢٠٣			الجفالي الصناعية
٩٠٠,٢٠		٣ـ١٢٠٤			الجفالي الصناعية
٨٢,٤٨	√	٥ـ١٠٩٤			اليكترونكس
١٠٨,٠٧		٧ـ٨٩٣٤			اليكترونكس
١٤٠٠,١٠	√	١١٢٠٩			العامة للمعدات الكهربائية
٦١٧,٧٦		٠٠١٦٧			هولدن برون
٣١,١٩		٩٢٨٧٠			هولون برون
٦٥١,ـ		٢٤٥٣			اليمامة الصناعية
١١٦,٦٠		٣٩٧٢٤			الزهراء للمقاولات
٨٥,٢٣		١٤٢٥٧٣			الالكترونيات اليدوية
٢١٣٥,ـ	√	٣٦١			السويدية
٣٧٩,٣٣		٧٩٣٢١			أبا الخيل للمعدات
٢٠٨٧,٦٧	√	٠٨٩٧			القصيم الصناعية
٩٦٢٨,٦٤	√	٢١٥			القصيم الصناعي
٨,١٢		٥٢٩١٤			هيوستن للغازات الصناعية
٥٩٦٨,٩٦		١٨٢٩			تكساس للمعدات الدقيقة
٣١٣٠٦,١١		ملحوظة:	طبقاً ليومية المشتريات.		

√ تم مراجعتها مستندياً مع الفاتورة، وأفادتنا قسم الاستلام باستلام البضائع بعد ١٤٠٨/٣/٣٠، وكان من الواجب أن تدخل قيمة هذه الفواتير ضمن مخزون ١٤٠٨/٣/٣٠.

	ل ـ ١	
	١٤٠٨/٥/١١	

شركة السلام الصناعية

حسابات الموردين في ١٤٠٨/٣/٣٠ هـ

الملحق العاشر

المورد		الرصيد		
الناصر الصناعية		٣٠٤٢١,٢٠		
الحوراني للأجهزة		٧٥,٥٥		
الغربية للتعبئة		٢٧٠٩,-		
أميكو		٢٦٠٩٣,٤٨		
الحلب للاستيراد		٥,٨٨		
الهندي للمعدات		٩٩١,٣٧		
المرزوقي للمعادلات		٣٣٩,٧٢		
السعودية للألومنيوم		٢٢٩٧,٢٤		
الفيصل للخدمات الهندسية		٢٥٨,٣٧		
الدولية للانتاج الصناعي		٨٦٧,-	@	√
الأمريكية لتدريب المهمات		١٦٠٥٥,٢	Ø	
ديكو		٥٩٤,-		
العربية للتوزيع		٢٦٢٤٠٦,٤٣		
الجبيل للكيماويات		٣٧٨٩,٧٠	Ø	√
مسابك للحديد		١٩٠٣٠,٨٦	@	√
اركيسون الدولية		١٦٩٥٣,٢٢		
الماسك للمعدات		٣٦٩١,٢٩		
		١١٥٣٣,٥٠		
الاجمالي		٥٠١٩١٥,٨٣		√
		N		
ناقصاً: قيد التسوية لاعادة تبويب المستحق للشركة العربية للتوزيع حيث أنها شركة تابعة وليس مورد خارجي.		(٢٦٢٤٠٦,٤٣)		
		٩٩٤٠٩,٤٠		

N ـ تم جمعها رأسياً.

C ـ ارسلت المصادقات واستردت.

@ ـ لم تسترد المصادقات، وتم عمل اجراءات بديلة، انظر √ التالي.

√ ـ تم مطابقة صورة الشيكات المصدرة بعد ١٤٠٨/٣/٣٠ هـ مع فاتورة كل منها، وتأكدنا من شمول المبلغ ضمن أرصدة الموردين في ١٤٠٨/٣/٣٠ هـ.

√ ـ تم مطابقته مع رصيد حسابات الأستاذ العام في ١٤٠٨/٣/٣٠ هـ.

الرأي: بناء على إجراءات المراجعة التي نعتبرها كافية لتحقيق أهدافها، نعرض أرصدة حسابات الموردين بأمانة في ١٤٠٨/٣/٣ هـ.

		ل - ٣
		١٤٠٨/٥/١٢ هـ

شركة السلام الصناعية
البحث عن حسابات الدائنين غير المسجلة
بالدفاتر ١٤٠٨/٣/٣٠ هـ

الملحق الحادي عشر

رقم الشيك	المستفيد		المبلغ	عن عام ١٤٠٨	مسجل في دفتر الدائنين لعام ١٤٠٨	يخص عام ١٤٠٨		
٦٩٤١	الصلاة للدريدات		٤٩٥٠,-			√		
٦٩٩٥	التأمينات الأهلية		٨٢٤٩,٨١			√		
٧٠٣٣	الجريس للكومبيوتر		٤١٧٥,٠٨	٤١٧٥,٠٨	√			
٧٠٣٧	العزار للأعمال الهندسية		١٤٨٢,٥٦			√		
٧٢٣١	المحيمد للمفروشات		٢٥٢٧,٠٨	٢٥٢٧,٠٨	√			
٧٢٥١	التأمينات الأهلية		١٠٢٥٧,١١			√		
٧٢٦٤	الخلب للتجارة		١٢٥٦,٩٠			√		
٧٢٨٠	العهيد للمقاولات		٢٥٢٢,٥٣			√		
٧٢٨٧	المعين للتجارة		٥٠٠٠,-	٥٠٠٠,-	√			
		اجمالي عام ١٤٠٨ هـ		١١٧٠٢,١٦		غير جوهري ولا حاجة لعمل اختبارات أخرى		

√ - طبقاً لسجل الشيكات للفترة من ١٤٠٨/٤/١ هـ حتى ١٤٠٨/٥/١٢ هـ (انتهاء المراجعة الميدانية).

√ - ما يخص كل عام على حدة.

ملحوظة (١): انتهى البحث عن حسابات الدائنين غير المسجلة في ١٤٠٨/٥/١٢ هـ والشيكات التي تزيد قيمتها عن ١٠٠٠ ريال. ولم نكتشف أي حسابات غير مسجلة بالدفاتر. وعلى ضوء هذه النتائج نرى أنه ليس بالضروري استمرار البحث لشيكات صدرت بعد ١٤٠٨/٥/١٢ هـ.

ملحوظة (٢): يتضمن ذلك الجدول المبالغ المدفوعة للشركة العربية للتوزيع.

أسئلة وحالات ومشاكل

أولاً: الأسئلة

١ - لماذا يختلف موقف المراجع عند التحقق من المخزون عن موقفه عند التحقق من حسابات الدائنين؟ اشرح.

٢ - ما العلاقة بين عمليتي التحقق من المخزون، والتحقق من تكلفة المبيعات؟.

٣ - ما مستندات المبادلة لنظام تكلفة المبيعات؟ اربط كل مستند بعملية مبادلة معينة.

٤ - ما وظائف المبادلة بنظام تكلفة المبيعات؟.

٥ - ما أهمية استخدام والرقابة على أوامر شراء مسلسلة الأرقام؟ اشرح.

٦ - ما عناصر نظام الرقابة اللازمة لحماية المنشأة من سداد قيمة بضاعة لم تسلم؟.

٧ - ما عناصر نظام الرقابة اللازمة للتأكد من أن كافة البضائع التي تم شحنها قد أرسل فواتير عنها للعملاء؟.

٨ - ما المسؤوليات التي يجب الفصل بينها فيما يتعلق بالشراء والمدفوعات النقدية لنظام تكلفة المبيعات؟ اشرح.

٩ - ما المستندات المرتبطة بنظام تكلفة المبيعات؟ وما الوظيفة التي تخص كل مستند منها؟.

١٠ - كيف يتحقق المراجع من الالتزام بالسياسات عند تقييمه لأساليب الرقابة الداخلية بنظام تكلفة المبيعات؟.

١١ - ما إجراءات المراجعة الخاصة بالتحقق من وجود المخزون؟.

١٢ - كيف يتحقق المراجع من تقويم المخزون؟ اشرح.

١٣ - كيف يتصرف المراجع في حالة وجود فروق جوهرية بين الجرد الفعلي للمخزون وبين أرصدة سجلات المخزون المستمر؟.

١٤ - ما الاختلافات الموجودة بين الإجراءات المتبعة في التحقق من وجود مخزون بالمستودعات العامة في مدينة أخرى وبين تلك المتبعة في التحقق من وجود مخزون بمخازن الشركة بمدينة أخرى؟.

١٥ - لماذا يهتم المراجع باحتساب نسبة هامش الربح ومعدل دوران المخزون عند التحقق من المخزون؟ ناقش.

١٦ - لماذا يحصل المراجع على خطاب إقرار الإدارة بشأن المخزون؟ اشرح.

١٧ - ما الأثر على صافي الدخل نتيجة الإخلال باستقلال الفترة المالية للمخزون؟.

١٨ - لماذا يعتبر أسلوب المصادقات من أهم الإجراءات المتبعة عند مراجعة حسابات المدينين، بينما تقل أهميته في مراجعة حسابات الدائنين؟ اشرح.

١٩ - ما الاجراءات التي يتبعها المراجع لاكتشاف التزامات غير مسجلة؟.

٢٠ - وضح بعض الطرق التي قد يستخدم فيها الكومبيوتر في مراجعة عناصر المخزون ونظام تكلفة المبيعات في ظل نظم المحاسبة الالكترونية.

ثانياً: الحالات

(١) يقوم «منصور العليان»- المحاسب القانوني - بفحص القوائم المالية لشركة الفهاد عن العام المنتهي في ٣٠ ذي الحجة ١٤٠٥ هـ. ورغم أن شركة الفهاد تمارس نشاطها منذ عدة سنوات إلا أنه لم يسبق مراجعة قوائمها المالية. وقد كان «العليان» على قناعة كافية فيما يتعلق بمخزون آخر الفترة. وأما بخصوص رصيد أول الفترة، فقد حصل العليان على خطاب إقرار الإدارة الذي يشير فيه إلى هذا الرصيد، ويود العليان الآن عمل إجراءات مراجعة بديلة للتحقق من صحة وسلامة هذا الرصيد.

وتبيع شركة الفهاد منتجاً واحداً فقط كما أنها تحتفظ بسجلات المخزون المستمر، علماً بأنها تقوم بعمل جرد فعلي للمخزون شهرياً. . وتحقق العليان من صحة قيمة المشتريات بعد حصوله على مصادقات حسابات الموردين. ويبقى الآن فحص سجلات المخزون المستمر وعمل الفحص التحليلي اللازم على ضوء تقييم العليان للسجلات المحاسبية التي لم يسبق مراجعتها في الأعوام السالفة.

المطلوب:

ما اختبارت المراجعة التي تتضمنها إجراءات الفحص التحليلي والتي يجب أن يطبقها العليان في تقييم مدى اعتماده على سجلات المخزون المستمر والتأكد من أرصدة مخزون أول الفترة؟.

(٢) يعتبر «صالح خليفة» ـ المحاسب القانوني ـ مراجعاً لشركة الدخيل المساهمة. وفيما يتعلق بمراجعة حسابات الدائنين، فقد سبق إرسال في السنوات السابقة ١٠٠ مصادقة بالبريد إلى ١٠٠ مورد من موردي شركة الدخيل، والذي يبلغ عددهم ١٠٠٠مورد، تم اختيارهم بناء على عينة أعدها «صالح خليفة» لاختبار حسابات ذات أرصدة كبيرة. هذا وقد تم تسوية الفروق البسيطة بين ردود المصادقات وبين السجلات المحاسبية للشركة. أما بالنسبة للموردين الذين لم يصل منهم رد على المصادقات فقد استخدمت إجراءات بديلة لمراجعة أرصدة حساباتهم.

المطلوب:

أ ـ حدد أهداف مراجعة حسابات الدائنين التي يجب أن يأخذها «صالح خليفة» في اعتباره.

ب ـ حدد المواقف التي يجب فيها استخدام مصادقات حسابات الدائنين وناقش ما إذا كان ينبغي على «صالح خليفة» استخدامها من عدمه.

جـ ـ ناقش لماذا يعتبر استخدام الأرصدة ذات القيم النقدية الكبيرة كأساس لاختيار حسابات الدائنين لعمل المصادقات بمثابة طريقة قد لا تكون أكثر كفاءة، وما الإجراءات الأكثر كفاءة التي يجب اتباعها عند اختيار حسابات الدائنين للمصادقات.

(٣) تمتلك شركة الصومالي المساهمة للملابس الرجالي عشرة متاجر تجزئة. ووفقاً لسياسة الشركة المعلنة فإنه لا يسمح لمندوبي المشتريات بمتاجر الشركة امتلاك أو المساهمة في رأسمال أو الافتراض من الشركات الموردة. ويعلم سمير العلوي ـ المراجع القانوني للشركة ـ عن طريق أحد موظفي الشركة أن محسن عبد الله ـ وهو أحد مندوبي المشتريات مدين لماجد العبودي ـ أحد موردي الشركة ـ بمبلغ نقدي كبير. هذا وقد زاد حجم نشاط الشركة مع ماجد العبودي بصورة ملموسة خلال السنة. ويرى سمير العلوي أن تلك العلاقة بين محسن عبد الله وماجد العبودي قد تؤدي إلى تضارب في المصالح، مما قد يدفع محسن عبدا الله إلى ارتكاب غش واختلاس جوهري.

المطلوب:

أ ـ ما الإجراءات التي يجب أن يتخذها سمير العلوي فوراً بعد اكتشافه للحقائق السابقة.

ب ـ ناقش الإجراءات الأخرى الإضافية التي يجب أن يتخذها سمير العلوي للتأكد من عدم وجود مشاكل مرتبطة بالمخزون أو تكلفة المبيعات التي قد تنتج عن العلاقة بين عبدا الله والعبودي. حدد وناقش ضمن إجابتك المشاكل التي يجب أن يأخذها العلوي في اعتباره (كمشكلة زيادة كميات المخزون مثلاً).

(٤) تستخدم شركة الهفوف المعاينة الاحصائية لتقدير مخزون نهاية الفترة بدلاً من إجراء جرد فعلي شامل للأجزاء والمهمات المشتراه والموجودة بمستودعاتها الرئيسية. وتحتفظ الشركة بسجل مخزون مستمر للأجزاء والمهمات كما ترى أن استخدام أسلوب المعاينات الاحصائية لتحديد قيمة المخزون يؤدي إلى الاستغناء عن الجرد الشامل لكافة عناصر المخزون وبالتالي تخفيض نفقته.

المطلوب:

أ ـ طالما أن العميل يستخدم المعاينة الاحصائية في تحديد قيمة المخزون دون إجراء جرد فعلي سنوي شامل لعناصر هذا المخزون، فيجب على المراجع متابعة الموقف بصورة مختلفة. حدد إجراءات المراجعة التي

سوف يستخدمها المراجع القانوني والتي تمثل تغيراً أو إضافة للإجراءات العادية المطلوبة في المراجعة.

ب ـ حدد عشرة إجراءات مراجعة عادية ـ على الأقل ـ يجب تنفيذها للتحقق من كميات المخزون الفعلية في ظل نظام الجرد الفعلي الدوري لكل عناصر المخزون أو بعض منها.

(٥) فيما يلي بعض العمليات التي تمت بالقرب من نهاية العام المالي ١٤٠١ هـ:

أ ـ تسلمت بضاعة تكلفتها ١٨٢٢ ريال في ٢ محرم ١٤٠٢ هـ، وسجلت فاتورة شرائها في ٥ محرم واتضح من الفاتورة أنه تم شحن هذه البضاعة في ١٤٠١/١٢/٢٩ بشروط «التسليم محل المشتري».

ب ـ تسلمت بضاعة تكلفتها ٦٢٥ ريال في ١٤٠١/١٢/٢٨ ولم تسجل ضمن مشتريات الفترة نظراً لوجود فاتورتها لدى نائب المشتريات الذي يعتبر هذه البضاعة ضمن بضائع الأمانة.

جـ ـ بضاعة تكلفتها ٨١٦ ريال ما زالت بقسم الشحن أثناء الجرد الفعلي للمخزون، ولم تدخل ضمن قوائم الجرد انتظاراً لوصول أمر شحنها إلى العميل. وقد كان أمر الشراء الصادر من العميل في تاريخ ١٤٠١/١٢/١٨ هـ، وتم فعلاً شحنها وإرسال الفاتورة إلى العميل في ١٤٠٢/١/١٠ هـ.

د ـ تسلمت بضاعة في ٦ محرم ١٤٠٢ تكلفتها ٧٢٠ ريال وتم تسجيلها في حساب المشتريات في ٧ محرم ١٤٠٢ هـ. وقد اتضح من الفاتورة أنه تم شحن هذه البضائع في ١٤٠١/١٢/٣٠ هـ علماً بأن شروط التسليم في مكان البائع. ولم يتضمن المخزون هذه البضاعة نظراً لعدم وصولها للمستودعات حتى هذا التاريخ.

هـ ـ هناك آلة خاصة تم تصنيعها بناء على أمر عميل معين، وما زالت موجودة بغرفة الشحن في ١٤٠١/١٢/٣٠ هـ، علماً بأنه تم فعلاً إرسال الفاتورة للعميل، ولم تدخل تكلفة هذه الآلة في أرصدة مخزون

١٤٠١/١٢/٣٠ هـ على الرغم من أنها شحنت للعميل في ٤ محرم ١٤٠٢ هـ.

المطلوب:

هل يجب أن يتضمن مخزون العام المالي المنتهي في ١٤٠١/١٢/٣٠ هـ هذه العناصر؟ ناقش كل عنصر على حدة مع توضيح أسباب رأيك.

(٦) يتضمن المخزون عدداً كبيراً من العناصر يحتفظ ببعضها في مستودع الشركة الرئيس والبعض الآخر في اثنين من المستودعات العامة. أما بالنسبة لبيانات المخزون فتستخدم الشركة نظام اليكتروني حيث تخزن هذه البيانات في أسطوانة ممغنطة، يتم تحديثها في نهاية دوام كل يوم. ويحتوي سجل المخزون على البيانات التالية:

أ ـ رقم العنصر.

ب ـ موقع العنصر بالمستودعات.

جـ ـ وصف العنصر.

د ـ الكمية المتبقية.

هـ ـ تكلفة العنصر.

و ـ تاريخ آخر شراء.

ز ـ تاريخ آخر بيع.

ح ـ الكمية المباعة خلال السنة.

ويسعى المراجع إلى ملاحظة عملية الجرد الفعلي للمخزون في تاريخ معين علماً بأنه حصل على صورة من أسطوانة ملف المخزون، كما يتوفر لديه برنامج عام لمراجعة نظم المخزون الالكترونية.

المطلوب:

ما الإجراءات الأساسية لمراجعة المخزون؟ وكيف يستخدم المراجع البرامج الالكترونية العامة في مراجعة بيانات ملف المخزون؟ (نظم إجابتك على النحو التالي).

اجراءات مراجعة المخزون	استخدامات برنامج المراجعة العام
١ - ملاحظة الجرد الفعلي، واختبار عد المخزون	تحديد العناصر لاختبارات العد وذلك باختبار عينة عشوائية تمثل عدداً من عناصر ملف المخزون.

(٧) طلبت منك شركة العبدان فحص نظام الرقابة الداخلية الخاص بشراء واستلام وتخزين وصرف المواد الخام، وفيما يلي ملاحظاتك على هذا النظام:

- تحفظ المواد الخام - والتي تتكون أساساً من عناصر الكترونية مرتفعة التكلفة - في مخزن مغلق يعمل به مشرف وأربعة كتبة ذو مهارة جيدة وصلاحية كافية. ويتم صرف المواد الخام من المخزن فقط بناء على تصريح كتابي أو شفهي من أحد مشرفي الانتاج.
- لا توجد سجلات للمخزون المستمر ولذلك يقوم هؤلاء الكتبة بجرد المخزون في نهاية كل شهر تحت اشراف جيد، فضلاً عن اتباع الاجراءات المناسبة في عملية عد المخزون.
- يقوم مشرف المخزن، بعد الجرد الفعلي للمخزون، بمقارنة كمية المخزون بالمستودعات مع كمية اعادة الطلب المحدد مسبقاً. فاذا قلت الكمية الأولى عن الكمية الثانية، يقوم المشرف باعداد طلب شراء يرسل إلى كاتب حسابات الدائنين، الذي يقوم - بدوره - باعداد أمر شراء لكمية اعادة الطلب وإرساله إلى المورد الذي تم منه شراء نفس عنصر المخزون في آخر مرة.
- عند وصول المواد المطلوبة لمقر الشركة، يتسلمها كتبة المخزن مع مطابقة كمياتها مع قسيمة الشحن المرفقة. وتؤرخ فواتير الشحن وتحفظ بالمخزن لتستخدم كتقارير استلام.

المطلوب:

أ - ما مواطن الضعف بنظام الرقابة الداخلية؟ وما التحسينات التي توصي بها؟

(نظم اجابتك على النحو التالي:)

مواطن الضعف	التحسينات التي توصى بها

ب ـ ناقش أثر كل موطن من مواطن ضعف النظام على القوائم المالية مع توضيح مدى أهمية كل منها.

جـ ـ ناقش اجراءات المراجعة (العمليات والأرصدة) اللازم توسيع نطاقها حتى يمكنك إبداء رأي غير متحفظ عن رصيد مخزون المواد الخام بالقوائم المالية.

ثالثاً: المشاكل

(١) ما أفضل إجابة لكل من الأسئلة التالية المتعلقة بالرقابة الداخلية بنظام تكلفة المبيعات؟

١ ـ يعلم صالح الشمري مندوباً للمشتريات بشركة السلام التي تشتري احتياجاتها من المصانع بأسعار الجملة. واتضح أن الشمري له قريب يملك متجراً للبيع بالتجزئة. وقد رتب الشمري الأمور بحيث يكون تسليم البضاعة المشتراة من المصانع إلى متجر التجزئة بدلاً من شركة السلام. وبذلك يستفيد متجر التجزئة من أسعار الجملة التي تشتري بها شركة السلام. وقد نجح الشمري في تنفيذ مخططه بسبب ضعف الرقابة الداخلية على:

(١) أوامر الشراء.
(٢) طلبات الشراء.
(٣) المقبوضات النقدية.
(٤) سجلات المخزون المستمر.

٢ ـ تتمثل الوظيفة الأساسية لقسم المشتريات في:

(١) التصريح بطلب البضاعة.
(٢) ضمان الحصول على بضاعة ذات جودة معينة.

(٣) التحقق من ملكية البضاعة المقتناة.
(٤) تخفيض نفقات البضاعة المقتناة.

٣ ـ ما أفضل إجراء لاكتشاف سرقة عناصر ثمينة من مخزون يتضمن مئات العناصر المختلفة التي يتراوح سعر الوحدة منها ما بين ريال واحد وعشرة ريالات فضلاً عن كمية ضئيلة من عناصر أخرى يبلغ سعر الوحدة منها مئات الريالات؟

(١) استخدام نظام المخزون المستمر فقط بالنسبة للعناصر ذات القيم المرتفعة مع التحقق الدوري المتكرر من صحة سجل المخزون المستمر.
(٢) الاستعانة بمحاسب قانوني لاعداد تقرير عن الرقابة الداخلية حول فاعلية أساليب كل من الرقابة الادارية والرقابة المحاسبية على المخزون.
(٣) تخزين العناصر ذات القيم المرتفعة في مكان منفصل وفقاً لبطاقات مسلسلة الأرقام.
(٤) أعتماد أحد المسئولين كافة طلبات شراء العناصر ذات القيم المرتفعة.

٤ ـ عادة ما تشتمل الرقابة الداخلية الفعالة لعمليات شراء المواد الخام على جميع الاجراءات التالية فيما عدا:

(١) فحص التقرير الدوري للتقلبات في مستوى الانتاج التي تؤثر على المواد الخام.
(٢) تحديد الاحتياجات من المواد الخام قبل اعداد أمر الشراء.
(٣) الحصول على تقارير مكتوبة من طرف ثالث بخصوص الجودة والكمية قبل سداد فواتير المواد الخام.
(٤) الحصول على الاعتماد المالي اللازم قبل الشراء.

٥ ـ ما نقطة ضعف نظام الرقابة الداخلية على عدد ضخم من عناصر مخزون المهمات؟

(١) معالجة تكلفة مشتريات المهمات قليلة القيمة كمصروف يحمل على ايرادات العام الجاري.

(٢) عمل الجرد الفعلي للمخزون على أساس دوري.

(٣) امساك أمين المخزن سجلات المخزون المستمر.

(٤) امساك سجلات المخزون المستمر فقط بالنسبة للعناصر ذات القيم الكبيرة.

٦ - من ضمن الاجراءات الفعالة للرقابة الداخلية المحاسبية الوقاية ضد سداد مدفوعات بالخطأ أو غير صحيحة، حيث يتطلب ذلك أن:

(١) يوقع شخص مسئول على جميع الشيكات بعد المستندات المؤيدة اللازمة.

(٢) يراجع أمين الخزينة جميع الشيكات قبل ارسالها بالبريد.

(٣) تكون جميع الشيكات مسلسلة رقمياً وتم المحاسبة عنها بواسطة مراجعين داخليين.

(٤) تمزق جميع الشيكات أو على الأقل تلغى بأسلوب فعال عند استردادها مع كشف حساب البنك المرسل للشركة.

٧ - يتكون المخزون في احدى الشركات من آلاف العناصر المختلفة ذات القيم الصغيرة إلا أن قيمتها الاجمالية كبيرة. يمكن للشركة في هذه الحالة وضع رقابة محاسبية داخلية فعالة على هذه العناصر وهو ما يتطلب:

(١) التصديق على طلبات المخزون من قبل المختصين.

(٢) الاحتفاظ بسجلات المخزون لجميع أنواعه.

(٣) الجرد الفعلي للمخزون بصورة دورية بدلاً من نهاية السنة فقط.

(٤) فصل وظيفة التخزين عن وظائف الانتاج وامساك السجلات.

٨ - بناء على الملاحظات أثناء عملية المراجعة، فان المراجع القانوني يجب عليه أن يناقش الادارة في فاعلية اجراءات الرقابة الداخلية للشركة التي من شأنها الحماية ضد شراء:

(١) مهمات مطلوبة من أحد الموردين دون خصم تجاري أو نقدي.

(٢) عناصر مخزون دون الأخذ في الاعتبار مفهوم الكمية الاقتصادية لأمر الشراء.

(٣) معدات جديدة تحتاجها الشركة دون الأخذ في الاعتبار الآثار الضريبية لهذا الاستثمار.

(٤) مهمات يتم طلبها بكميات صغيرة دون الأخذ في الاعتبار إمكانية الاستفادة من خصومات الحجم.

٩ ـ لتجنب أخطاء ومخالفات محتملة، يجب أن يتضمن نظام الرقابة المحاسبية الداخلية، الجيد لحسابات الدائنين الفصل بين وظائف:

(١) المدفوعات النقدية، والتحقق من الفواتير.

(٢) التحقق من الفواتير، وطلب البضاعة.

(٣) حيازة البضاعة المستلمة، واعداد تقارير الاستلام.

(٤) توقيع الشيكات، والغاء المستندات المرفقة باذن الدفع.

١٠ ـ من المتطلبات الأساسية للرقابة المحاسبية الداخلية على المدفوعات النقدية:

(١) ضرورة توقيع الشيكات بواسطة المراقب المالي فضلاً عن شخص آخر على الأقل من العاملين بالشركة.

(٢) ضرورة أن تكون الشيكات مسلسلة الأرقام ويجب المحاسبة عنها بواسطة المسئول عن تسوية حساب البنك.

(٣) ضرورة التأشير على الشيكات والمستندات المؤيدة بخاتم «مدفوع» فوراً بمجرد عودة الشيكات مع كشف حساب البنك.

(٤) ضرورة إرسال الشيكات مباشرة للجهة المدفوع لها بواسطة الموظف الذي يعد المستندات الخاصة بالتصريح باعداد الشيك.

١١ ـ أي أساليب الرقابة المحاسبية الداخلية تحث أفراد قسم الاستلام على حصر وفحص جميع البضاعة المتسلمة؟

(١) حذف الكميات الصادر بها أمر الشراء من صورة أمر الشراء المرسلة لقسم الاستلام.

(٢) اعداد أذون السداد بواسطة أفراد قسم حسابات الدائنين فقط بعد مقارنة الكمية الواردة بتقرير الاستلام مع أمر الشراء.

(٣) السماح لأفراد قسم الاستلام بمقارنة وتسوية تقرير الاستلام مع أمر الشراء.

(٤) فحص صور تقارير الاستلام الخاصة بقسم الاستلام دورياً، وعلى أساس مفاجيء بواسطة المراجعين الداخليين.

١٢ - أن نظام الرقابة المحاسبية الداخلية الجيد على المشتريات من شأنه أن يحدد التوقيت السليم لطلب البضاعة، ولتحقيق ذلك يجب الأخذ في الاعتبار بصفة أساسية:

(١) الاختلافات الموجودة بالأسعار بين الموردين المختلفين الذين يمكنهم توريد البضاعة في الوقت المطلوب.

(٢) التكلفة النقدية للاقتراض (الفائدة) التي تتحملها الشركة نتيجة اقتناءها للبضاعة.

(٣) المقارنة بين تكلفة تملك وتخزين البضاعة الزائدة وبين خطر الخسارة المتمثلة في عدم وجود بضاعة متاحة بالمخزن.

(٤) تدفق الأموال داخل الشركة والتي تشير إلى مدى توفر النقدية اللازمة لسداد قيمة البضاعة.

١٣ - لتقرير مواطن القوة بنظام الرقابة المحاسبية الداخلية على المشتريات، يجب على قسم الاستلام بالشركة:

(١) أن يقبل البضاعة فقط في حالة وجود أمر شراء لديه أو تصريح مسبق من قسم المشتريات.

(٢) أن يقبل ويحصر كافة البضاعة المتسلمة من الموردين العاديين للشركة.

(٣) اعداد تقارير استلام من واقع مستندات الشحن.

(٤) أن يكون مسئولاً عن المناولة المادية للبضاعة دون اعداد تقارير الاستلام.

١٤ - تبدأ دورة شراء المواد من أقسام الانتاج بالمصنع وتنتهي باستلام المواد

وتحديد الالتزام. أن الهدف الأساسي للمراجع في فحص هذه الدورة هو:

(١) تقييم امكانية الاعتماد على المعلومات الناتجة عن عملية الشراء.

(٢) فحص عمليتي حيازة المخزون والتسجيل بالنسبة للمشتريات غير العادية للمواد.

(٣) التأكد من وجود المواد التي طلب واستلمت وسدد قيمتها بالمستودعات.

(٤) التأكد من سلامة إجراء الجرد الفعلي السنوي وذلك إذا ما كان هناك خللاً بنظام المشتريات.

١٥ ـ أي الإجراءات التالية للرقابة المحاسبية الداخلية أكثر فعالية في منع ازدواج سداد فواتير الموردين؟.

(١) يجب ختم الفواتير بخاتم معين يفيد سدادها أو إلغاءها بأسلوب فعال.

(٢) يجب أن تكون نماذج أذون السداد غير المستخدمة مرقمة مسبقاً.

(٣) يجب استلام الشيكات المنصرفة بواسطة أشخاص آخرين بخلاف الصراف أو أفراد قسم المحاسبة.

(٤) أن يتم إعداد الشيكات بناء على تصريح سليم وأذون سداد معتمدة ومؤيدة بالمستندات المناسبة.

١٦ ـ من الأهداف الهامة للمراجع عند فحصه لنظام المشتريات تحديد فاعلية الإجراءات للحماية ضد :

(١) التداول غير الصحيح للمواد.

(٢) الأشخاص غير المصرح لهم بإصدار أوامر الشراء.

(٣) خطأ ترحيل المردودات في حساب دورات المشريات.

(٤) التقادم أو التلف.

١٧ ـ حتى يمكن تحقيق رقابة داخلية فعالة على المشتريات، يجب أن تتضمن اختصاصات قسم المشتريات :

(١) إعداد أذون السداد بناء على المعلومات الواردة بفاتورة المورد.

(٢) مسؤولية فحص أوامر الشراء التي تصدرها الأقسام المختلفة.
(٣) سلطة شراء السلع والخدمات التي طلبت.
(٤) تقديم تقرير نشاط القسم إلى المراقب المالي.

١٨ ـ أي العناصر التالية يكون أقل أهمية للمراجع عند دراسة وتقييم إجراءات الرقابة الداخلية على المشتريات والمدفوعات؟.
(١) دليل إجراءات الشراء وسداد الموردين.
(٢) تحديد نطاق ودور المراجعين الداخليين بالشركة.
(٣) مواطن ضعف وقوة نظام الرقابة الداخلية على المشتريات والمدفوعات.
(٤) مواطن قوة أو ضعف في نظام الرقابة الداخلية على المبيعات وحسابات المدينين.

١٩ ـ عند تقييم الأساليب الرقابية على المخزون فيما يتعلق بالفصل بين الواجبات فإن المحاسب القانوني يكون أقل اهتماماً بـ :
(١) فحص المستندات.
(٢) عمل استفسارات.
(٣) ملاحظة الإجراءات.
(٤) الإطلاع على دليل السياسات والإجراءات.

٢٠ ـ فيما يتعلق بالتوصيف الجيد للوظائف في نظام الرقابة الداخلية على وظائف المخزون والانتاج، فإن البضاعة التامة يجب قبولها للتخزين فقط بعد أن يتم إعداد أمر الانتاج التام وكذلك :
(١) أمر الشحن.
(٢) طلب صرف المواد.
(٣) فاتورة الشحن.
(٤) تقرير الفحص.

٢١ ـ من إجراءات الرقابة الداخلية لمنع تكرار دفع إذن سداد معين :
(١) ضرورة إعداد أذون السداد بواسطة أشخاص مسؤولين عن توقيع شيكات المدفوعات.

(٢) ضرورة اعتماد أذون السداد بواسطة اثنين على الأقل من المسؤولين.

(٣) أن يكون تاريخ دفع اذن السداد خلال أيام قليلة من تاريخ اعداده.

(٤) ضرورة أن يقوم من له حق التوقيع على الشيكات بمطابقة الشيك مع إذن السداد وأن يمحو مستندات أذن السداد بمجرد التوقيع على الشيك.

٢٢ - يجب أن يهتم المراجع عند فحصه مشتريات شركة صغيرة لمهمات مكتبية، أن تكون هذه المهمات :

(١) قد طلبت واعتمدت من قبل الأشخاص المصرح لهم بذلك والذين لا تتعارض واجباتهم.

(٢) تم استلامها وروجعت كمياتها وقيمة فاتورتها مع بيانات أمر الشراء.

(٣) قد سجلت في حسابات الأصول وتم استنفادها بصورة منتظمة على مدار الفترة المقدرة لذلك.

(٤) قد استخدمت في الأغراض المخصصة لها بالشركة خلال السنة موضع المراجعة.

٢٣ - من الإجراءات الفعالة للرقابة الداخلية المحاسبية على المدفوعات النقدية :

(١) يجب أن ترسل الشيكات الموقعة بالبريد تحت إشراف من يقوم بالتوقيع عليها.

(٢) يجب التخلص فوراً من الشيكات التالفة التي ألغيت.

(٣) يجب إعداد الشيكات بواسطة أشخاص مسؤولين عن المقبوضات والمدفوعات النقدية.

(٤) يجب أن يحمل الشيك توقيعان.

(٢) اختار أفضل إجابة لكل من الأسئلة التالية والمتعلقة بالتحقق من وجود المخزون.

أ ـ يستخدم المراجع اختبار عد المخزون خلال ملاحظته عملية الجرد الفعلي لإثبات :

١ ـ عدم ملكية بعض عناصر المخزون (بضاعة الأمانة).
٢ ـ عدم تقادم المخزون.
٣ ـ وجود المخزون بالمستودعات وقت عمل الجرد.
٤ ـ وجود كميات المخزون بجداول مخزون آخر الفترة.

ب ـ كشف الجرد الفعلي وجود كميات تزيد على الرصيد بسجلات المخزون المستمر. ما أسباب هذه الزيادة؟.

ـ السهو عند إضافة بطاقة جرد أحد الأصناف إلى مجموع بطاقات المخزون الذي تم جرده.

٢ ـ عدم تسجيل إشعارات مردودات المبيعات.

ـ عدم تسجيل قيمة مردودات المشتريات بالدفاتر المحاسبية.

٤ ـ عدم تسجيل المشتريات بالطريق (بشرط التسليم في محطة الشحن) في سجلات المخزون المستمر.

جـ ـ عندما يتم الاستعانة بمنشآت متخصصة في الجرد الفعلي للمخزون (بخلاف المحاسبين) في عد عناصر المخزون وتسعيرها واحتساب القيمة الاجمالية للمخزون المتبقي وقت إجراء الحصر الفعلي، فإن المراجع عادة:

(١) ما يأخذ في اعتباره تقرير هذه المنشآت الخارجية بخصوص الجرد الفعلي للمخزون وذلك كإجراء بديل ومقبول لعملية الملاحظة.

(٢) ما يقوم بملاحظة بعض عناصر المخزون وعدها وإعادة احتساب عمليات حسابية معينة واختبار عمليات معينة للمخزون.

(٣) لا يسعى لتضييق عمل الجرد الفعلي للمخزون.

(٤) ما يسعى لتقليل جهده في المراجعة بخصوص الجرد الفعلي للمخزون.

د ـ يختبر المراجع كمية المواد المحملة على الانتاج تحت التشغيل عن طريق تتبع هذه الكميات في :

(١) دفاتر أستاذ التكاليف.

(٢) سجلات المخزون المستمر.

(٣) تقارير الاستلام.

(٤) طلبات صرف المواد.

هـ ـ أياً من الأدلة التالية يمكن للمراجع أن يحصل منها على تأكيد أكبر بخصوص وجود المخزون؟.

(١) ملاحظة الجرد الفعلي للمخزون.

(٢) خطاب إقرار الإدارة بخصوص المخزون.

(٣) إرسال مصادقات للمخازن العامة بشأن المخزون.

(٤) قيام المراجع بإعادة العمليات الحسابية الخاصة بالمخزون.

و ـ أي الإجراءات التالية غير مناسب في الإشراف على الجرد الفعلي للمخزون :

(١) إرسال مصادقات للمخازن العامة بشأن البضاعة الموجودة لديها..

(٢) الإشراف على عملية الجرد السنوي للمخزون.

(٣) عمل جرد فعلي للمخزون على فترات دورية.

(٤) الحصول على إقرار كتابي من العميل بشأن كمية وجودة وقيمة المخزون المتاح.

ز ـ إن الهدف الأساسي من ملاحظة المحاسب القانوني للجرد الفعلي للمخزون هو :

(١) اكتشاف ما إذا كان العميل قد قام بجرد عنصر معين للمخزون أم مجموعة من العناصر.

(٢) التأكد مباشرة من وجود المخزون ومن عدّه بصورة صحيحة.

(٣) تقييم جودة المخزون في تاريخ الجرد الفعلي.

(٤) التأكد بدرجة معقولة من دقة الكميات التي يتم جردها.

ح ـ إذا كانت كمية المخزون بالمستودعات تقل عن رصيدها بسجلات المخزون المستمر، فإن ذلك يرجع إلى عدم تسجيل :

(١) مبيعات.
(٢) مردودات مبيعات.
(٣) مشتريات.
(٤) مردودات مشتريات.

ط ـ بعد المحاسبة عن «بطاقات الجرد المرقمة مسبقاً» قام المراجع بتتبع المعلومات الواردة فيها إلى قوائم الجرد الفعلي للمخزون. إن الغرض من هذا الإجراء هو التأكد من :

(١) تقويم مخزون آخر الفترة بالتكلفة.
(٢) مطابقة المخزون المدرج ببطاقات الجرد مع المدرج بقوائم المخزون.
(٣) وجود عناصر المخزون كما وردت في بطاقات الجرد.
(٤) عدم شمول قوائم الجرد الفعلي للمخزون على عناصر ليس لها بطاقات جرد.

(٣) اختار **أفضل** اجابة لكل من الأسئلة التالية والمتعلقة بالتحقق من استقلال الفترة المالية لحسابات نظام تكلفة المبيعات.

أ ـ للتحقق من صحة استقلال الفترة المالية بالنسبة لحسابات الدائنين، فان أكثر ما يهتم به المراجع هو:

(١) تنسيق اختبارات استقلال الفترة المالية مع عملية ملاحظة الجرد الفعلي للمخزون.
(٢) مقارنة قسائم الشحن مع أوامر الشراء.
(٣) مقارنة فواتير الموردين مع الكشف الدوري للمشتريات الآجلة المرسل من الموردين.

(٤) تنسيق عملية ارسال المصادفات مع اختبارات استقلال الفترة المالية.

ب ـ بالنسبة للبضاعة بالطريق، فان المراجع عند التحقق من استقلال الفترة المالية للمشتريات سيواجه صعوبة كبيرة في الحصول على تأكيد معقول بخصوص:
(١) الكمية.
(٢) الجودة.
(٣) السعر.
(٤) الشروط.

جـ ـ يجب أن تتضمن مراجعة مخزون نهاية السنة بعض الخطوات للتحقق من مدى استقلال الفترة بالنسبة لمشتريات ومبيعات العميل. فيجب تصميم خطوات المراجعة لاكتشاف وجود أى بضاعة بالمخازن لا يصح تسجيلها ضمن المخزون باعتبارها:
(١) مبيعات الفترة التالية.
(٢) مشتريات الفترة الحالية.
(٣) مبيعات السنة الحالية.
(٤) مردودات مشتريات الفترة التالية.

د ـ يجب تصميم اجراءات اختبار استقلال الفترة المالية للمشتريات بحيث يمكن التأكد من أن المخزون يتضمن البضاعة:
١ ـ التي سددت قيمتها.
٢ ـ الموجودة بالمخازن.
٣ ـ المملوكة قانوناً.
٤ ـ التي لديها مستندات شحن.

هـ ـ لكى يحصل المراجع على أفضل تأكيد من أن مخزون آخر الفترة يتضمن البضاعة المشتراه على أساس سليم، يجب عليه أن يفحص ويختبر:
١ ـ شروط أوامر الشراء التي تتم بالأجل.
٢ ـ هدف استقلال الفترة المالية التي يقوم بها قسم المشتريات.

٣ ـ الشروط التعاقدية لعمليات الشراء التي يقوم بها قسم المشتريات.
٤ ـ فواتير الشراء المستلمة قرب نهاية السنة.

(٤) ختار أفضل اجابة لكل من الأسئلة التالية والمتعلقة بالتحقق من تقويم المخزون.

أ ـ من أفضل اجراءات المراجعة لاكتشاف البضاعة الرديئة في مخزون آخر الفترة:

١ ـ مقارنة الكميات الفعلية لعناصر المخزون بطيئة الحركة مع مثيلتها من العام السابق.
٢ ـ عملية الجرد الفعلي لمخزون كل من البضاعة والمواد الخام.
٣ ـ فحص خطاب اقرار الادارة بشأن كل ما يتعلق بالمخزون.
٤ ـ اختبار مدى معقولية قيم المخزون ككل عن طريق مقارنة معدل دوران المخزون لدى الشركة مع المعدل السائد بالصناعة.

ب ـ عند فحص المخزون من المناسب استخدام معاينة الصفات لتقدير:
(١) السعر المتوسط لعناصر المخزون.
(٢) النسبة المئوية لعناصر المخزون بطيئة الحركة.
(٣) القيمة النقدية للمخزون.
(٤) الكمية الفعلية لعناصر المخزون.

جـ ـ للتحقق من صحة الاضافات بسجلات المستمر، فان أكثر ما يهتم به المراجع هو فحص:
(١) يومية المشتريات.
(٢) طلبات الشراء.
(٣) أوامر الشراء.
(٤) فواتير الشراء.

د ـ تستخدم احدى الشركات طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً في تقويم نصف مخزونها بينما تستخدم طريقة الوارد أولاً صادر أولاً في تقويم النصف الآخر، فانه في مثل هذه الظروف سيصدر:
(١) رأياً متحفظاً نتيجة لعدم الاتساق.

(٢) رأياً غير متحفظ مع توضيح هذا بفقرة الايضاح.
(٣) رأياً متحفظاً أو سلبياً بناء على الأهمية النسبية.
(٤) رأياً غير متحفظ.

هـ - يقوم المراجع بصفة أساسية باختبار نظام محاسبة التكاليف بهدف:

(١) تحديد ما اذا كانت الكميات المبيعة تم احتسابها وفقاً للأساليب المقبولة في محاسبة الكاليف التي تعطي تقريباً معقولاً للكميات الفعلية المتبقية.
(٢) التأكد من مطابقة النظام وفقاً للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها ومن طريقة تشغيله وفقاً لما هو مخطط له.
(٣) تحديد ما اذا كانت كمية المخزون بالمستودعات تتفق تماماً مع ما هو مثبت بدفاتر المخزون.
(٤) التأكد من صحة تخصيص التكاليف على كل من الانتاج التام والأرباح تحت التشغيل وتكلفة البضاعة المبيعة.

و - من أهم المصادر التي يتعرف منها المراجع على عناصر المخزون بطيئة الحركة:

(١) الاستفسار من أفراد قسم المبيعات.
(٢) الاستفسارات من أفراد قسم المخازن.
(٣) ملاحظة الجرد الفعلي للمخزون.
(٤) فحص سجلات المخزون المستمر.

ز - ان تحليل معدل دوران المخزون من شأنه أن يساعد المراجع على اكتشاف:

(١) عدم دقة تسعير المخزون.
(٢) طرق تجنب تقلبات مصروفات الاحتفاظ بالمخزون.
(٣) المستوى المناسب لنقطة لاعادة الطلب.
(٤) وجود بضاعة متقادمة.

ح - أى النقاط التالية يمكن أن تكشف عن تدنية خصم الشراء؟

(١) التحقق من صحة المجاميع الأفقية والرأسية لسجلات المشتريات والمدفوعات.

(٢) مقارنة شروط فاتورة الشراء مع سجلات المدفوعات والشيكات.

(٣) مقارنة أوامر الشراء المعتمدة مع تقارير الاستلام.

(٤) التحقق من أن البضاعة التي ورد عنها فواتير قد استلمت.

(٥) اختار **أفضل** اجابة لكل من الأسئلة التالية:

أ - قد تكون مصادقات المراجع عن أرصدة حسابات الدائنين غير ضرورية بسبب:

(١) ازدواجها مع اختبارات استقلال المحاسبية.

(٢) احتمال وجود بعض أرصدة لحسابات الدائنين في تاريخ الميزانية العمومية لا تستحق السداد قبل الانتهاء من عملية المراجعة.

(٣) وجود اتفاق مسبق مع الوكيل القانوني للعميل بصدد كافة الاجراءات القانونية التي يجب اتخاذها تجاه الموردين في حالة عدم السداد.

(٤) وجود أدلة اثبات أخرى خارجية قد تؤيد الأرصدة.

ب - تستخدم احدى الشركات سجلاً لأذون السداد كبديل لدفتر أستاذ فرعي الدائنين، الا أن الأخير يفضل استخدامه في حالة:

(١) عدم مضاهاة الفواتير مع باقي المستندات المؤيدة.

(٢) تأخر رد الموردين على المصادقات لعدة أشهر.

(٣) اعتياد الشركة على عمل سداد جزئي مستمر لأذون السداد.

(٤) صعوبة تسوية القوائم الشهرية للموردين.

جـ - يجب أن يحصل المراجع عند فحص حسابات الدائنين على جدول بكل أذون السداد التي لم تسدد بعد في تاريخ الميزانية العمومية، كما يجب أن:

(١) يتتبع مفردات سجل أذون السداد في المصدر المشار اليه بعمود المرجع بالسجل.

(٢) يفحص المستندات الدالة على مفردات سجل أذون السداد وكذلك الشيكات المنصرفة المرتبطة به.

(٣) يتعرف على أسباب عدم سداد تلك الأذون والتحقق من مدى جديتها.

(٤) يقارن مفردات الجدول مع أذون السداد المفتوحة والقيود غير الملغاة بسجل أذون السداد والمحاسبة عن المفردات الشاذة.

د ـ يعتمد المرجع على خطاب اقرار العميل بخصوص دقة المخزون:

(١) لتضييق نطاق عمل المراجع بشأن الجرد الفعلي للمخزون دون باقي اجراءات المراجعة الأخرى التي من المعتاد أداءها.

(٢) لمطابقة أساس التقويم المنصوص عليه بالاقرار مع قيمة المخزون وفقاً للتكلفة أو السوق أيهما أقل.

(٣) لتضييق مسئولية المراجع تجاه صدق وعدالة عرض المخزون بالميزانية العمومية.

(٤) لتذكير الادارة بأن المسئولية الأولى عن صدق وعدالة القوائم المالية ككل تقع على عاتقها وليس على المراجع.

هـ ـ بالنسبة للمراجع الذي يتولى مهمة المراجعة لأول مرة لعميل معين، فانه من المحتمل عند التحقق من رصيد مخزون أول الفترة أن:

(١) يحد من نطاق مهمته.

(٢) يبدي رأياً غير متحفظ على الميزانية العمومية وقائمة الدخل باستثناء المخزون.

(٣) يبدي رأياً غير متحفظ على الميزانية العمومية ويمتنع عن ابداء الرأى على قائمة الدخل.

(٤) يمتنع عن ابداء الرأى على كل من الميزانية العمومية وقائمة الدخل.

و ـ حصل المراجع على ملف سجلات المخزون المسجلة على شريط كومبيوتر ممغنط والتي تشتمل على قيمة كل عنصر من عناصره المبوبة حسب رقم الصنف، هذا علماً بأن هذه السجلات ليست مرتبة على الشريط بنمط معين. فاذا أراد المراجع أن يتحقق من عدم وجود سجلات أى بضاعة

أمانة في هذا الملف فيجب أن يستخدم برنامج كومبيوتر:

(١) لاختيار عينات احصائية للقيم النقدية للمخزون.

(٢) لاستبعاد قيم عناصر المخزون التي تشير أرقامها الى نفس أرقام بضاعة الأمانة.

(٣) لحساب قيمة عنصر كل مخزون بضرب الكمية في سعر الوحدة.

(٤) لطباعة بيانات الشريط الممغنط على أوراق الكومبيوتر.

ز ـ ينصب الاهتمام الأساسي للمراجع عند فحص حسابات الدائنين في:

(١) التأكد من عدم تدنية أرصدة هذه الحسابات بصورة جوهرية.

(٢) التأكد من الفصل الصحيح للمهام المتعلقة بنظام المشتريات.

(٣) التأكد من أن المشتريات لا تتم من خلال مورد واحد أو مجموعة واحدة من الموردين.

(٤) التأكد من أن جميع عمليات الشراء تتم وفقاً للاجراءات المتبعة في المناقصات.

(٦) تمثل العناصر من (أ الى د) بعض أسئلة قائمة استقصاء عن نظام الرقابة الداخلية لأوامر الشراء واستلام السلع والخدمات، حين تشير الاجابة «بنعم» الى موطن قوة النظام بينما تشير الاجابة «لا» الى موطن ضعف النظام.

أ ـ هل يتم شراء جميع السلع والخدمات فقط باستخدام طلبات شراء صحيحة ومعتمدة محولة من قسم المخازن؟

ب ـ هل يتم اعداد واعتماد أوامر الشراء مسلسلة الأرقام طبقاً للتعليمات الموضوعة بواسطة المسئولين؟

جـ ـ هل يتم اعداد تقارير استلام مسلسلة الأرقام لكافة البضائع والخدمات المستلمة؟

د ـ هل يتم مقارنة فواتير الموردين مع بيانات تقرير الاستلام من ناحية الأسعار والكميات؟

المطلوب: حدد لكل سؤال من الأسئلة السابقة ما يلي:

أ ـ الخطأ أو المخالفة التي يهدف السؤال لاكتشافها.

ب ـ الأثر على القوائم المالية في حالة غياب الإجراء الرقابي.

جـ ـ اختبار الالتزام بالسياسات بهدف التأكد من فاعلية الإجراء الرقابي وذلك إذا كانت إجابة سؤال الرقابة الداخلية «بنعم» مع الإشارة لإجراء المراجعة المناسب (فحص مستندي، تتبع، إعادة عمليات حسابية. . . الخ).

د ـ الاختبار الأساسي الذي يجب التوسع فيه ـ إن وجد ـ إذا كان الإجراء الرقابي محرّف أو أن التزام العميل بالسياسات ضعيف.

(نظم إجابتك على النحو التالي) ملحوظة: تم وضع إجابة السؤال (أ) كمثال.

العنصر	الخطأ أو المخالفة	الأثر على القوائم المالية	اختبار الالتزام بالسياسات	اختبار أساسي
(أ)	عدم صحة وشرعية العمليات	طلب بضاعة لا تحتاجها الشركة في الإنتاج	فحص مستندي: من أوامر الشراء إلى طلبات الشراء	الفحص التحليلي: معدل دوران المخزون، فحص سجلات المخزون للوصول إلى دليل بشأن عناصر المخزون بطيئة الحركة

(٧) تمثل العناصر من (أ إلى ز) بعض أسئلة قائمة استقصاء الرقابة الداخلية عن المشتريات، وحسابات الدائنين، والمخزون. وتعني إجابة السؤال «بنعم» وجود موطن قوة بالنظام، بينما الإجابة «لا» تدل على موطن ضعف.

أ ـ هل يوجد فصل بين مهام المختصين بتسجيل المشتريات وبين مسؤوليات:

ـ إعداد طلبات الشراء؟
ـ التوقيع على الشيكات؟
ـ تداول النقدية؟

ب ـ هل يجب توافر كافة مستندات عمليات الشراء (كأوامر الشراء وتقارير الاستلام، وطلبات الشراء، وفواتير المورد) قبل إعداد أذون السداد؟

جـ ـ هل يتم مقارنة المستندات المؤيدة للعملية (من أوامر شراء وتقارير استلام . . . الخ) مع فواتير الموردين للتحقق من الأسعار والكميات والشروط . . . الخ قبل التصديق على أذون السداد بالدفع؟

د ـ هل هناك فصل في المهام المتعلقة بعمليات الشراء والتسجيل والمدفوعات؟

هـ ـ هل يتم مطابقة المدفوعات النقدية المسجلة بالدفاتر مع الجانب الدائن للحسابات الفردية للدائنين بدفتر الأستاذ الفرعي؟

و ـ هل تتضمن سجلات المخزون المستمر الكميات وأسعار الوحدة لكل عناصر مخزون المواد؟

ز ـ هل تطابق سجلات نظام المخزون المستمر ـ دورياً ـ مع الجرد الفعلي ومع مجاميع حسابات الأستاذ العام؟.

المطلوب: حدد بالنسبة لكل سؤال من الأسئلة السابقة ما يلي:

أ ـ الخطأ أو المخالفة التي صمم من أجلها السؤال لاكتشافها.

ب ـ الأثر على القوائم المالية في حالة غياب الإجراء الرقابي.

جـ ـ الاختبار اللازم للالتزام بالسياسات للتأكد من فاعلية الإجراء الرقابي وذلك إذا كانت إجابة سؤال الرقابة الداخلية «بنعم» مع الإشارة لإجراء المراجعة المناسب (فحص مستندي، تتبع، إعادة عمليات حسابية . . . الخ).

د ـ الاختبار الأساسي الذي يجب أن تتوسع فيه ـ إن وجد ـ وذلك إذا كان الإجراء الرقابي محرف أو أن التزام العميل بالسياسات ضعيف.

(٨) تنتهي السنة المالية لإحدى الشركات في ٣٠ من ذي الحجة من كل عام، إلا أنها تقوم بجرد المخزون وتسوية رصيده مع رصيد حساب أستاذ فرعي المخزون في ١١/٢٩. وبصفتك المراجع لهذه الشركة، فقد أمكنك إجراء

اختباراتك بشأن التحقق من استقلال الفترة المالية وذلك في ٢٩ من ذي القعدة، و٣٠ من ذي الحجة. وقد كشفت هذه الاختبارات عن الوقائع التالية من خلال فاتورتين:

المبلغ	التاريخ	شروط التسليم	تاريخ شحن البضاعة	تاريخ استلام البضاعة	تاريخ قيد الفاتورة بسجل أذون الدفع
١٣٥٠ ريال	١١/٢٧	محل البائع	١١/٢٧	١٢/٣	١١/٢٨
٨٥٠ ريال	١٢/٢٦	محل المشتري	١١/٢٦	١٢/٢٩	١/٢

المطلوب:

بافتراض أن كافة الأخطاء جوهرية، فما قيود التسوية التي يجب أن تتم في ١٢/٣٠ من وجهة نظرك كمراجع؟

(٩) كانت تكلفة المبيعات ٢٠٠ ٠٠٠ ريال، وتستخدم الشركة نظام المخزون المستمر، إلا أنها في نهاية كل سنة تقوم بتعديل الرصيد الدفتري للمخزون بما يتفق والمبلغ المحدد على أساس الجرد الفعلي للمخزون.

ومن خلال فحصك لأرصدة مخزون كل من بداية ونهاية السنة، أمكنك اكتشاف الوقائع التالية:

* بداية السنة:

أ ـ إن هناك عدد من الفواتير مجموعها ٣٦٤٠ ريال، قيدت في سجل أذون الدفع في شهر محرم على الرغم من أن البضاعة تم استلامها خلال شهر ذي الحجة.

ب ـ إن هناك عدد من الفواتير عن شهر ذي الحجة مجموعها ٨٠٠٠ ريال وقيدت في سجل أذون الدفع في شهر ذي الحجة، إلا أن البضاعة لم تستلم في هذا الشهر.

* **نهاية السنة:**

ج ـ مبيعات آجلة قدرها ٥٠٠٠ ريال (تكلفتها ٤٠٠٠ ريال) تم التعاقد عليها وتسليمها للعميل في ٣٠ من ذي الحجة إلا أنه تم تسجيلها بالدفاتر في ٢ محرم.

د ـ هناك مشتريات تكلفتها ٦٠٠٠ ريال قيدت فواتيرها في سجل أذون الدفع في شهر محرم على الرغم من استلامها في شهر ذي الحجة.

هـ ـ هناك عدد من الفواتير عن شهر ذي الحجة مجموعها ٤٠٠٠ ريال قيدت في سجل أذون الدفع في شهر ذي الحجة، إلا أن البضاعة لم تستلم في هذا الشهر.

و ـ فواتير مجموعها ١٥٠٠ ريال عن بضاعة مستلمة في شهر محرم ومقيدة بسجل أذون الدفع لنفس الشهر واتضح أن تاريخ هذه الفواتير هو شهر ذي الحجة بشروط «التسليم محل البائع».

المطلوب:

أ ـ إجراء قيود التسوية اللازمة في أوراق المراجعة.

ب ـ احسب التكلفة الصحيحة للمبيعات عن السنة الحالية مع مراعاة أن كافة تسويات المخزون يجب توضيحها كجزء من تكلفة المبيعات.

ملحوظة: (تجري قيود التصحيح لدخل العام السابق مباشرة في حساب الأرباح المحتجزة).

(١٠) يحتفظ العميل بمجموعتين من سجلات المخزون، تمثل الأولى سجلات الرقابة على المخزون الموجودة بالمصانع، وتمثل الثانية سجلات رقابة المخزون والموجودة بقسم الحسابات بالمركز الرئيسي للشركة.

وبصفتك مراجع فقد أمكنك اكتشاف ما يلي بالنسبة لمستودع القصيم:

أ ـ تم تسلم مواد قيمتها ٢٤٠ ريال بمستودع القصيم وسجلت بالفعل في حساب مستودع القصيم بدفاتر المصنع؛ إلا أن قسم الحسابات بالمركز الرئيسي سجلها بدفتر الأستاذ العام باسم مستودع الرياض.

ب ـ قام قسم الحسابات بتصحيح خطأ يخص الفترة السابقة، وكان الخطأ يتمثل في تسجيل مبلغ ٨٠٠ ريال لمواد منصرفة في حين أن قيمتها الصحيحة ٥٠٠ ريال، علماً بأنه مقيد بصورة صحيحة في سجلات المصنع.

جـ ـ اكتشف عجز بمستودع القسيم قيمته ٤٥ ريال وتم إعداد إذن صرف بقيمة هذا العجز وتسجيله بسجلات المخزون المستمر بالمصانع، علماً بأن قسم الحسابات لم يسجل هذا الإذن نظراً لعدم تسلمع صورة من هذا الإذن.

د ـ كان مخزون أول الفترة من المواد في سجلات المصنع ١١٠٠٠ ريال كما أظهرت سجلات قسم الحسابات أن المواد المستلمة ١٤٠٠٠ ريال، والمواد المنصرفة ١٣٠٠٠ ريال.

المطلوب:

الرصيد الصحيح لكل من: مخزون أول الفترة، المواد المستلمة، المواد الصادرة، مخزون آخر الفترة.

(١١) تقوم إحدى الشركات بعمل الجرد الفعلي للمخزون في ٣٠ من ذي الحجة، تاريخ إقفال السنة المالية. كما تقوم بتسوية سجلات المخزون المستمر بالفرق بين الرصيد الدفتري والرصيد الفعلي. وخلال مراجعتك لهذه الشركة اكتشفت أن هناك بضاعة تكلفتها ١٠٠٠٠ ريال وسعر بيعها ١٢٠٠٠ ريال تم شحنها في ٢٨ من ذي الحجة بشروط «التسليم محل البائع»، إلا أن القيود المتعلقة بهذه العملية لم تسجل بعد حتى ٥ محرم.
ما قيد التسوية في أوراق المراجعة؟.

(١٢) بفرض أنك اكتشفت المعلومات التالية عند مراجعة قوائم السنة المالية التي تنتهي في ١٤٠٨/١١/٣٠ هـ:

أ ـ يتضمن المخزون وفقاً للجرد الفعلي في ١١/٣٠ بضاعة استلمت في ١١/٢٠ تكلفتها ١٢٠٠٠ ريال. واتضح أن فاتورتها لم تقيد في سجل أذون الدفع حتى يوم ٥ محرم من السنة التالية.

ب ـ تم تسجيل فاتورة قيمتها ٥٠٠٠ ريال في سجل أذون الدفع في ٢٧ من

ذي القعدة (عند شحنها بشروط التسليم محل البائع) إلا أن هذه البضاعة لم تستلم حتى يوم ٦ من ذي الحجة.

المطلوب:

بافتراض أنه تم تسوية رصيد حساب المخزون المستمر بدفتر الأستاذ العام بما يتفق والجرد الفعلي للمخزون في ٣٠ من ذي القعدة، دون الأخذ في الاعتبار المعلومات السابقة، ما قيود التسوية التي يجب أن تجريها؟

(١٣) تنتهي السنة المالية لإحدى الشركات في ٣٠ من ذي القعدة، إلا أن الجرد الفعلي للمخزون يتم في نهاية شوال. وفي ذلك التاريخ تم تخفيض رصيد حساب المخزون المستمر حتى يتفق مع المبلغ المحدد بناء على الجرد الفعلي ولا تهتم الشركة - سواء في نهاية شوال أو ٣٠ من ذي القعدة - بتقارير الاستلام التي لا تتفق مع ملفات قسم حسابات الدائنين. وقد كان مجموع المبالغ على النحو التالي:

نهاية شوال	٣٤٠٠٠ ريال
٣٠ من ذي القعدة	٤٠٠٠٠ ريال

المطلوب:

بصفتك مراجعاً لهذه الشركة، فالمطلوب إجراء قيود التسوية اللازمة في أوراق المراجعة بفرض أن كافة المبالغ الموضحة جوهرية.

(١٤) تستخدم إحدى الشركات نظام المخزون المستمر، وقد قامت بإجراء الجرد الفعل للمخزون في ٣٠ من ذي الحجة من السنة تحت المراجعة، وتم تعديل دفتر المخزون بما يتفق والجرد الفعلي. وفيما يلي المعلومات التي لم تؤخذ في الاعتبار:

أ - اتضح أن هناك بعض تقارير استلام في ٣٠ من ذي الحجة ليس لها أوامر شراء.

ب - تقوم الشركة بطرح الخصم النقدي من تكلفة الفاتورة وتسجل المبلغ الصافي في حساب المخزون. وقد تم تقويم المخزون الفعلي باستخدام القيمة الإجمالية لفواتير الموردين.

جـ ـ لم يتم تسجيل تكلفة السلع المبيعة والمشحونة للعملاء في ٣٠ من ذي الحجة.

بالرغم من وجود بعض فواتير للموردين إلا أنها لم تسجل بالدفاتر في ١٢/٣٠ نظراً لعدم تسلم البضاعة، علماً بأن شروط التسليم هي «محل البائع».

هـ ـ عند إقفال حسابات السنة السابقة، تم استلام بضاعة ولم تسجل ضمن المشتريات إلا في السنة الحالية.

المطلوب:

وضح ـ بالنسبة لكل بند من المعلومات السابقة ـ مدى تأثيره على صافي الدخل بالمغالاة أو التدنية مع تبرير إجابتك في كل حالة.

الفصل الرابع عشر

نظم الأجور وأرصدة النقدية

AUDIT OF PAYROLL SYSTEMS & CASH BALANCES

تعـد الأجور من أكـثر عناصر محـاسبة التكـاليف ونظم المـدفوعـات أهمية، وسوف نولي مراجعة الأجور وما يتعلق بها من عمليات وأرصـدة عنايـة خاصـة في هذا الفصل، وبصفة عامة فان هذا الفصل سوف يتناول الموضوعات التالية:

١ - الاجراءات المتبعة في مراجعة نظم الأجور وما يتعلق بها من أرصدة.
٢ - تناول عملية التحقق من أرصدة النقدية بشيء من الاهتمام الخاص.
٣ - مناقشة الاختبارات الأساسية لتحقيق أرصدة النقدية.

مراجعة نظم الأجور وما يتعلق بها من حسابات:

Audit of Payroll Systems & Related Accounts

هناك عدداً من الحسابات ترتبط بنظام الأجور، منها حسابات المخـزون من الانتاج تحت التشغيل والانتاج التام والأجور المباشرة والأجور غير المبـاشرة والمزايـا العينية والمعاشات وضرائب الأجور والالـتزامات المستحقـة المرتبـطة بهذا النـظام، وبالطبع فان نظم الأجور تتفـاوت في درجة تعقيـدها، ومـع هذا فـان هذه النـظم تتضمن دائمـاً وظـائف الاستخـدام (Employment) وتجميـع وتـوزيـع تكـاليف العمـل (Accumulation & Distribution of Payroll Costs) ودفـع النقـديـة (Disbursement of Cash)، ويتطلب مراجعـة نظام الأجـور - كأي نـظام آخر - ضرورة تقييم أساليب الرقـابة الـداخلية المحـاسبية الخـاصة بـه، وكذلـك فحص وتدقيق أرصدة حساباته. على أية حال فان الشكل رقم (١) التالي يوضح العلاقـة بين بعضاً من هذه الحسابات.

حـ/ النقدية بالبنك ـ عادي

xxx رصيد أول الفترة	xxx (٣)
xxx (١)	xxx (٨)
xxx (٢)	
xxx رصيد أول الفترة	

حـ / النقدية بالبنك ـ أجور

xxx رصيد آخر الفترة	
xxx (٨)	xxx (٧)
xxx رصيد آخر الفترة	

حـ / مصروف الأجور والمهايا

xxx (٤)	

حـ / الأجور والمهايا المستحقة

xxx (٧)	xxx رصيد أول الفترة
	xxx (٤)
xxx رصيد آخر الفترة	

حـ / مصروف ضريبة الأجور

xxx (٥)	

حـ /مصروف الضريبة المستحق

(٧)xxx	xxx رصيد أول الفترة
	xxx (٥)
	xxx رصيد آخر الفترة

حـ /مصروف المزايا

xxx (٦)	

حـ/المزايا المستحقة

xxx (٧)	xxx رصيد أول الفترة
	xxx (٦)
	xxx رصيد آخر الفترة

(١) المقبوضات النقدية من نظام الايراد شكل (١) بالفصل الثاني عشر

(٢) المقبوضات النقدية من أنظمة اخرى.

(٣) المدفوعات النقدية من نظام تكلفة المبيعات شكل (١) بالفصل الثالث عشر.

(٤) الأجور والمهايا المستحقة (شكل ١ بالفصل الثالث عشر).

(٥) ضرائب الأجور المستحقة.

(٦) المزايا المستحقة.

(٧) المدفوعات النقدية للالتزامات المستحقة.

(٨) استعاضة حساب البنك ـ الأجور.

شكل رقم (١): تدفق عمليات نظام الأجور ورصيد النقدية.

ويتمثل الهدف الرئيسي لمراجعة نظام الأجور في التحقق من صحة وشرعية العمليات المالية، أما الأهداف الأخرى فانها تشمل التحقق من وجود حسابات بنك ـ الأجور والالتزامات المستحقة المتعلقة بالأجور، ومن التقويم المناسب لحسابات الأصول والمصاريف والالتزامات المتعلقة بالأجور، والتحقق من استغلال الفترات المحاسبية فيما يتعلق بالأعباء ودائنية المصروف وحسابات الالتزامات، على التوالي، وأخيراً التحقق من عرض أرصدة المخزون والالتزامات والمصروف بصدق وعدالة.

التحقق من صحة وشرعية العمليات التالية:

Verification of Transaction Validity

يشتمل نظام الأجور ـ عادة ـ على عدد ضخم من العمليات التي تتضمن مدفوعات نقدية، ومن هنا فان المراجع يجب أن يبذل عناية خاصة لتقييم اجراءات الرقابة الداخلية، كأساس للتحقيق من صحة وشرعية العمليات المالية، وبالطبع فان الاعتبار الأساسي في هذا التقييم إنما يتمثل في التحقق من عدم وجود أسماء عمال وهميين بقوائم الأجور، وأنه تم دفع الأجور طبقاً للسياسات الادارية المقررة، وهذا يتطلب ـ ولا شك ـ من المراجع ضرورة تقييم نظام الأجور في ضوء عناصر الرقابة الداخلية الموضحة بالشكل رقم (١) بالفصل السابع.

وكما سبق أن أوضحنا عند مناقشة الأنظمة الأخرى من قبل فان المراجع يجب أن يقيم ـ فقط ـ نظم الرقابة الهامة (Material Controls)، والتي يمكن أن ينتج عن عدم وجودها تحريف جوهري في عنصر (أو عناصر) القوائم المالية، ولتحديد هذه النظم فانه يكون من المهم تصور أو تحديد عمليات المبادلة وما يتعلق بها من مستندات ينتج عنها الأعباء والدائنية للحسابات المختلفة بنظام الأجور، والتي يوضحها شكل رقم (٢) التالي، حيث نجد أن عمليات المبادلة الرئيسية هي (١) الأجور المستحقة والضرائب المستقطعة والالتزامات المتعلقة، و (٢) دفع هذه الالتزامات.

مستندات المبادلة Boundary Documents تتمثل مستندات المبادلة بالنسبة للأجور المستحقة وما يرتبط بها من تكاليف في بطاقة وقت العاملين وسجلات التوظيف، أما المستندات المؤيدة لها فانها تمثل في ملفات التوظيف ونماذج معدلات

الاجر واقرارات الحالة الاجتماعية وقوائم الاسقطاعات، والتي تساعد على التحقق من تواجد العمال بالشركة وقت حدوث التكلفة، بالاضافة الى قوائم توزيع العمل وسجلات الأجور والتي تضمن تسجيل قيم الأجور بطريقة صحيحة.

عمليات المبادلة	مستندات المبادلة	المستندات المؤيدة
الأجور المستحقة الضرائب المستقطعة	بطاقات وقت العاملين قوائم الأجور: سجلات التوظيف	ملفات التوظيف نماذج معدلات الأجر اقرار الحالة الاجتماعية نماذج الاستقطاعات قوائم توزيع الأجور سجلات الأجور
دفع الالتزامات المستحقة	الشيكات المنصرفة للعاملين شيكات دفع الالتزامات المستحقة الأخرى	سجلات الأجور ملخص أذون استعاضة حساب بنك الأجور أذون دفع لتأييد المدفوعات

شكل رقم (٢): عمليات المبادلة ومستندات الأجور وما يتعلق بها من تكاليف

أما مستندات المبادلة الخاصة بدفع الالتزامات المتعلقة بالأجور فانها تتمثل في الشيكات المنصرفة، والتي تؤيد ـ بدورها ـ بسجلات الأجور وأذون دفع الأجور، وذلك لضمان تحقيق رقابة مناسبة على اصدار شيكات الأجور، وعادة ما يستخدم حساب بنك الأجور لتفادي مدفوعات الأجور غير الصحيحة، وحيث يتم اصدار شيك باجمالي الأجور ـ مدعم بإذن الدفع ـ على حساب النقدية العام لاستعاضة حساب نقدية الأجور، ثم تصدر شيكات الأجور على هذا الحساب الأخير.

وظائف المبادلة. . يمكن تقسيم نظام الأجور إلى ثلاثة عناصر: (١) وظائف المبادلة (٢) وظائف معالجة البيانات (٣) وظائف الحماية، كل واحد منها يتطلب أساليب رقابة خاصة به، وتشمل وظائف المبادلة تعيين وتوظيف العاملين وتحديد معدلات الأجر والاستقطاعات وتسجيل الوقت واعداد كشوف الأجور، مع أخذ الضرائب والأعباء الأخرى في الاعتبار، ودفع الأجور وما يرتبط بها من التزامات.

وظائف معالجة البيانات. . وتتضمن هذه الوظائف كافة الأنشطة المرتبطة بتسجيل عمليات المبادلة في دفاتر الشركة، ويعد قسم المحاسبة عن الأجور - عادة - مسئولاً عن وظائف معالجة البيانات، بما في ذلك تخصيص الأعباء المرتبطة بالأجور، مثال ذلك توزيع الأجور المباشرة وغير المباشرة بالشركات الصناعية، وبالطبع فان المراجع قد يرغب في اختبار هذه التخصيصات خلال فترة المراجعة، كما أن هذا القسم يكون - عادة مسئولاً عن إعداد التقارير الحكومية الدورية، التي تعكس الأجور والاستقطاعات من العاملين.

وظائف الحماية. . وتتضمن هذه الوظائف أساساً الاحتفاظ بحساب نقدية الأجور، ويوضح الشكل رقم (٣) التالي وظائف المبادلة والمعالجة والحماية بنظام الأجور، وما يقابلها من أخطاء ومخالفات محتملة، ناتجة عن الأخطاء غير المكتشفة فضلاً عن صفات الرقابة المرتبطة بكل وحدة.

وبالنسبة للنظم اليدوية فان المراجع يجب أن يدرس بعناية الوظائف التي يتبعها العميل لتحديد مدى وجود العناصر الخمسة لنظام الرقابة الداخلية الجيد بهذه النظم (شكل رقم ١ بالفصل السابع)، ولتحقيق هذا فان المراجع يجب أن يستخدم قوائم استقصاء الرقابة الداخلية أو خرائط التدفق (من واقع الخريطة التنظيمية للعميل أو اللوائح الداخلية أو الاستفسار من الإدارة)، وكما أوضحنا في الفصول السابقة فان استقصاء الرقابة الداخلية المتعلقة بالأجور يجب أن يتضمن أسئلة حول النظام لتحديد نقاط الضعف والقوة، هذا ويوضح الشكل رقم (٣) التالي الصفات الرقابية التي يجب أن يتضمنها الاستقصاء، أما شكل الاستقصاء فانه لن يختلف عن ما سبق ايضاحه في الفصول السابقة، ومن ثم فلا داعي لايضاحه في هذا الفصل، أما خرائط الرقابة الداخلية لنظام الأجور فانها تتضمن صفات الرقابة المحاسبية الجيدة، كما يتضح من شكل رقم (٤) و(٥)، وحيث نجد أن الفصل المناسب بين مسئوليات آداء وظائف الأجور يتطلب ضرورة

الوظيفة	الأخطاء والمخالفات الممكنة	نتائج عدم اكتشاف الأخطاء	اجراءات الرقابة الوقائية والتحذيرية والعلاجية
- تعيين وانهاء خدمة العاملين، واعتماد معدلات الأجر والاستقطاعات	عمليات خطأ أو لا يتوافر لها الشرعية: - تعيين عمال غير مرخص بهم. دفع قيم خطأ للعمال.	- ضياع النقدية	وجود قسم خاص لشئون الافراد وبحيث يتولى التوصيف الوظيفي واعتماد التعيين الجديد وانهاء الخدمة وتغيير المعدلات والاستقطاعات.
	- تسجيل عمال وهميين.	- ضياع النقدية	اعتماد مهايا الأفراد من مجلس الإدارة أو لجنة شئون الأفراد. - تحديد أقسام التشغيل لاحتياجاتها من العاملين والمطلوب انهاء خدمتهم والتنقلات. - إعداد مستندات بكافة بيانات الأجور تحفظ في ملفات الأفراد. - تتبع أسماء الأفراد بكشوف الأجور ومطابقتها على سجلات قسم شئون الأفراد للتأكد من أنهم لا زالوا يعملون بالشركة خلال الفترة.
- تسجيل الوقت	عمليات لا يتوافر لها الصحة والشرعية:	- المغالاة في الدفع أو ضياع النقدية من خلال المغالاة في التزامات الأجور.	- استخدام ساعة تسجيل الوقت وبطاقات الوقت.
	- تحريف سجلات الوقت بشكل متعمد أو غير متعمد. (تحريف بطاقات وقت العاملين بتكرار تسجيل الوقت أو تحريف بطاقات وقت الأوامر).		- اعتماد مشرفي الأقسام لكافة ساعات العمل العادية والاضافية، وإشرافهم على تسجيل الوقت، ومراقبة الوقت غير المستغل. - اعداد بطاقات وقت الأوامر طبقاً لنظام المحاسبة عن الأوامر الانتاجية. - مطابقة بطاقات وقت الأمر أو تقارير الوقت على ساعات العمل كما هي ظاهرة ببطاقات ساعة تسجيل وقت العاملين.

- تحديد الأجور والضرائب	عمليات مسجلة بالخطأ أو لا يتوافر لها الصحة والشرعية: - ادراج عمال وهميين بواسطة الموظف المسئول عن اعداد كشوف الأجور. - استخدام معدلات أجور غير صحيحة (عادية، علاوة وقت اضافي، حوافز) أو ساعات غير صحيحة.	- اساءة عرض التزامات الأجور	- فصل واجبات تحديد الأجور وتسجيل الوقت وصرف الأجور. - اعتماد معدلات وساعات العمل.
- دفع الأجور والضرائب	عمليات بقيمة خطأ: - اصدار شيكات بقيم خطأ.	- ضياع النقدية.	- مراجعة الشيكات المصدرة على سجلات الأجور.
	عمليات لا يتوافر لها الصحة والشرعية. - ارسال شيكات بالبريد أو توزيعها على أشخاص غير مرخص لهم.	- ضياع النقدية	- ارسال الشيكات بالبريد دون اعادتها الى المعد (المرسل).
	عمليات لم تسجل في حينه: - التأخر في اعداد اقرارات الضريبة ودفعها.	- اساءة استخدام النقدية	- تحديد هوية الموزع عليهم الشيكات. - اعداد اقرار ضريبة الأجور ودفعها في الوقت المحدد.
	عمليات مسجلة خطأ:	- عدم الدقة في تسجيل التزامات الأجور والمدفوعات النقدية.	- فتح حساب بالبنك مستقل للأجور يتم تسوية رصيده بواسطة شخص مستقل عن وظائف الأجور الأخرى.
	- عدم مناسبة الرقابة على الأجور التي لم يتقدم أصحابها لصرفها وعلى المدفوعات النقدية للأجور.		- متابعة الأجور التي لم يتقدم أصحابها لصرفها، واعادة شيكاتها الى النقدية، مع اثباتها كالتزام جاري. وبالطبع فان مثل هذه الشيكات - التي يحتفظ بها بقسم الخزينة - يجب أن تفحص دورياً بالدفاتر بواسطة قسم الحسابات.

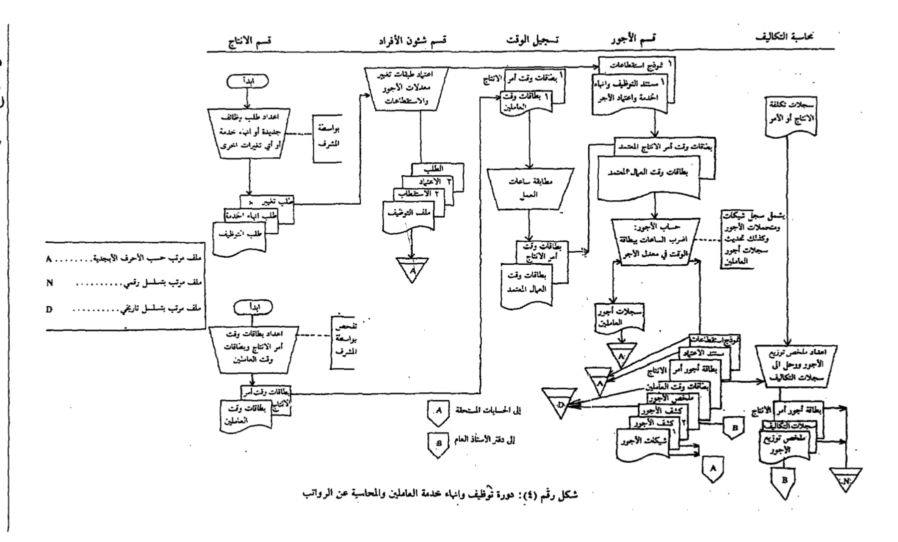
شكل رقم (٣): اجراءات الرقابة المطلوبة لوظائف المبادلة ومعالجة البيانات والحماية

الفصل بين وظائف شئون الأفراد وتسجيل الوقت والمحاسبة والدفع، فيجب أن توزيع شيكات الأجور بواسطة أفراد آخرين بخلاف العاملين في أقسام شئون الأفراد أو الانتاج أو المحاسبة، فقد يقوم بهذه المهمة موظف بقسم العلاقات العامة أو أي شخص آخر لا علاقة له بعملية حساب الأجور في أغلب الأحوال، أما إذا كان الدفع يتم نقداً فان كل عامل يجب أن يوقع بما يفيد استلامه لأجره، وبالطبع فان الأمر يتطلب عادة تعيين أفراد محددين للقيام بواجبات محددة بشكل مناسب، كما أن السجلات والنماذج الخاصة بالأجور يجب أن تتضمن مستندات منفصلة لاعتماد تنقلات الأفراد بين أقسام وإدارات الشركة المختلفة واستقطاعات الأجور وتحديد معدلات الأجور وتسجيل الوقت وتوزيع العمل، كما أن الأمر يتطلب استخدام حساب بنك الأجور لدفع الأجور، وبما يساعد على حماية أصول النظام.

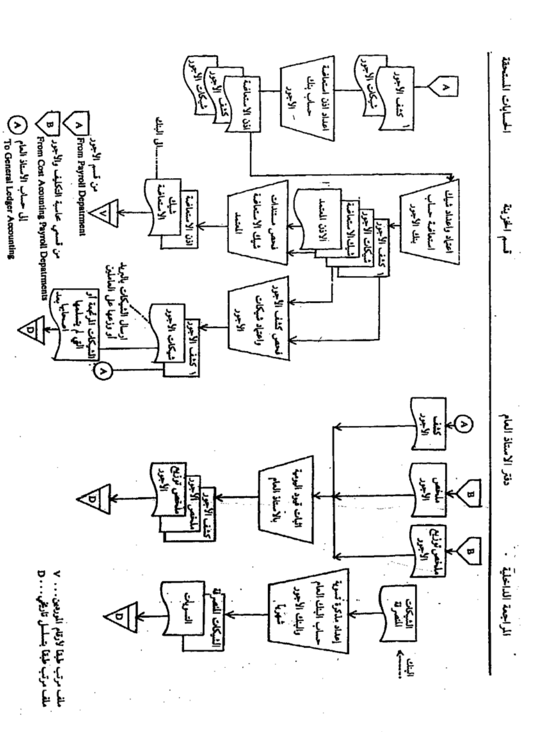
اختبار النظام لغرض التحقق من الالتزام به:

Testing the System for Compliance

لو فرض أن المراجع تأكد من صحة وكفاءة نظم الرقابة المحاسبية المقررة على منع واكتشاف وتصحيح المخالفات والأخطاء الجوهرية في القوائم المالية فانه يجب عليه ـ اذن ـ أن يحدد مدى الالتزام بهذه النظم، وكما أوضحنا من حالات في الفصول السابقة فان بعض نظم الرقابة المحاسبية الداخلية على الأجور لا تكون مدعمة بأدلة اثبات مستندية مثل الفصل المناسب بين الواجبات وتعيين المسئوليات وتحديدها، وبالتالي فان هذه الأساليب الرقابية يجب أن تختبر عن طريق الاستفسار أو الملاحظة.



شكل رقم (٤): دورة توظيف وانهاء خدمة العاملين والمحاسبة عن الرواتب



شكل رقم (٥): دورة المدفوعات النقدية والأستاذ العام

أما نظم الرقابة المحاسبية الأخرى فانها يجب أن تكون مؤيدة بأدلة اثبات مستندية لنظم الرقابة على وظائف معينة من وظائف المبادلة ومعالجة البيانات الموضحة بالشكل رقم (٣)، مثل مستندات واعتمادات تغيير الأفراد وتنقلاتهم ومعدلات الأجر والاستقطاعات، ودفع الأجور طبقاً لسياسات الإدارة المقررة، على أية حال فان الشكل رقم (٦) التالي يوضح منهج اختبارات الالتزام بنظم الرقابة المدعمة بالمستندات على عمليات المبادلة ومعالجة البيانات، وحيث نلاحظ أن العينات قد تم سحبها من ملفات البيانات الموجودة في كل قسم كما هو موضح بخرائط تدفق النظم شكل رقم (٤) و (٥). ومن ثم فانه يمكن القول بأنه في كل حالة تكون فيها المعاينة مفيدة ومناسبة فان المراجع يجب أن يختار أسلوب لجمع أدلة الاثبات يكون أكثر فائدة ونفعاً لتحقيق هدف المراجعة، والمتمثل في التحقق من الالتزام باجراءات الرقابة الداخلية، كما أننا نلاحظ أن بعض اجراءات المراجعة المستندية والتتبع تكون ضرورية لبيانات المجتمع الهامة بالنظام، وذلك عندما تكون هذه الأساليب في المراجعة ملائمة، كما يلاحظ أيضاً أنه عندما تكون ملفات البيانات (كسجل الأجور ويومية الأجور وسجلات تكلفة مراحل الانتاج أو الأوامر والشيكات المنصرفة) جزءاً من ملفات العمليات التي ينتج عنها أرصدة القوائم المالية، فان اختبارات هذه الملفات تكون ذات غرض ثنائي أو مزدوج، بمعنى أنها تفيد في اختبارات الالتزام باجراءات الرقابة المقررة، فضلاً عن التحقق من أن العمليات التي تنتج عنها أرصدة الحسابات قد سجلت بشكل صحيح.

وكما يتضح من الشكل رقم (٦)، فان المراجع قد يحضر فجأة في المصانع أثناء توزيع شيكات الأجور للتحقق من وجود الأفراد المسجلين بقوائم الأجور وأنهم يعملون فعلاً لدى الشركة، وعلى الرغم من فعالية هذا الأسلوب الا انه يستخدم - فقط - عندما لا يتبع العميل أساليب رقابية للتحقق من عدم صرف شيكات أجور لعمال وهميين.

الصفات	البيانات (المجتمع)	حجم العينة	اجراء المراجعة	من	إلى
التعيين الجديد، إنهاء الخدمة، تغير المعدلات، والتغيرات الأخرى التي يتم لها الاعتماد المناسب.	سجلات أجور العاملين: التعيينات الجديدة، إنهاء الخدمة وتغيير معدلات الأجر.	*	مراجعة مستندية	سجلات أجور العاملين..	نماذج الاعتماد، ومحاضر مجلس الادارة أو لجنة شئون الأفراد.
الأفراد المدفوع لهم يجب أن يكونوا موجودين ومصرح بهم.	سجلات أجور العاملين: (الأسماء، والمعدلات).	*	مراجعة مستندية لعدد ساعات العمل ببطاقات الوقت المعتمدة.	سجلات أجور العاملين.	ملفات العاملين.
القرارات المتعلقة بالعاملين (التعيين الجديد، انهاء الخدمة، وتغيير المعدلات) اتخذت بأسلوب مناسب.	ملفات التوظيف وانهاء الخدمة وتغير معدلات الأجر.	*	تتبع.	ملفات التوظيف الموجودة بقسم شئون الأفراد.	سجلات أجور العاملين.
استقطاعات الأجور تم اعتمادها والموافقة عليها من قبل العاملين.	سجلات أجور العاملين: الاستقطاعات.	*	مراجعة مستندية.	سجلات أجور العاملين.	البيانات المؤيدة في ملف التوظيف (اقرار الحالة الاجتماعية، العقود... الخ).
استقطاعات الأجور عولجت بشكل صحيح.	نماذج الاستقطاعات.	*	تتبع.	نماذج الاستقطاعات.	سجلات أجور العاملين، يوميات الأجور، دفاتر الاستاذ.
بيانات تسجيل وقت العاملين مدعمة بشكل مناسب.	يومية الأجور (ساعات العمل).	*	مراجعة مستندية.	يومية الأجور	بطاقات وقت العاملين.
بيانات تسجيل وقت أوامر الأمر أو القسم مدعمة بشكل مناسب، ومطابقة لبيانات وقت العاملين.	سجلات تكلفة أوامر الانتاج أو المراحل.	*	مراجعة مستندية.	سجلات تكلفة أوامر الانتاج.	بطاقة تكلفة الأجر.
		*	تسوية.	سجلات تكلفة أوامر الانتاج أو المراحل.	ملخص الأجور ويوميات الأجور.

		*	تسوية.	بطاقات وقت العاملين.	بطاقات وقت أمر الانتاج.
ساعات العمل العادية والاضافية تم اعتمادها بواسطة مشرفي الأقسام.	بطاقات وقت العاملين.	*	مراجعة مستندية لساعات العمل.	بطاقات وقت العاملين.	توقيعات اعتماد الادارة.
الشيكات المصدرة للعاملين تم مطابقتها مع صافي المدفوع طبقاً لكشف الأجور.	الشيكات المنصرفة بكشف البنك.	*	تتبع.	الشيكات المنصرفة.	مفردات كشف الأجور وسجلات أجور العاملين.
مفردات كشف الأجور مؤيدة بالشيكات المنصرفة.	مفردات كشف الأجور.	*	مراجعة مستندية.	كشف الأجور.	الشيكات المنصرفة.
تحديد هوية كافة الموزع عليهم الشيكات.	الشيكات المنصرفة.	استخدام نفس حجم العينة المستخدم في مراجعة الشيكات على كشف الأجور.	مراجعة مستندية. ملاحظة توزيع شيكات الأجور بشكل مفاجيء**.	الشيكات المنصرفة.	ملفات التوظيف (اقرار الحالة الاجتماعية... الخ).
متابعة الأجور التي لم يتقدم أصحابها لصرفها.	الشيكات التي لم تصرف أو تسلم بعد والمعلقة بحساب بنك الأجور.	حكمياً.	تتبع.	قائمة الشيكات التي لم تسلم بعد.	قيود ردها إلى النقدية واثبات الالتزام الجاري المقابل.

* يتحدد حكمياً أو إحصائياً طبقاً للمنهج الذي تم مناقشته في الفصل الثاني عشر.

** يتم أداء هذا الاجراء بواسطة المراجع إذا ما كانت صفات الرقابة الداخلية الأخرى غير موجودة.

شكل رقم (٦): اختبار عمليات نظام الأجور

الاختبارات الأساسية للتحقق من أرصدة الأجور:

Substantive Tests or Verification of Payroll-Related Balances

تشتمـل أرصدة نـظام الأجور عـادة على مصروف المهـايا والأجـور والأجور المبـاشرة التي تشكل جـزءاً من مخزون الانتـاج تحت التشغيل، والأجـور المستحقة ومصروف ضرائب الأجور والالتزام المرتبطة بهـا وحساب بنـك الأجور، وتتـماثل اجراءات التحقق من رصيد حساب بنك الأجـور مع تلك المستخـدمة في التحقق من أرصدة النقدية بصفة عامة (أنظر الجزء الأخـير من هذا الفصـل)، ولهذا فـأننا سوف نوجـه اهتمامنـا في هذا الجـزء من الفصل إلى التحقق من الأعبـاء والدائنيـة لأرصدة حسابات الأجور، بما في ذلك تخصيص الأعبـاء على مخـزون الانتاج تحت التشغيل، وبالطبع فان المراجـع يجب أن يكون مهتمـاً بشكل أسـاسي باحتـمالات المغالاة في الأجور المدفوعة أو دفع أجور بدون تصريح مسبق.

وبلغة أكثر وضوحاً وتحديداً فأن أهداف المراجعة الرئيسية لأرصدة حسابات الأجور انما تشمل التحقق مما يلي:

- الافصاح عن أرصدة القوائم المالية.
- صحة تقويم أرصدة حسابات الأجور.
- استقلال الفترات المحاسبية فيما يتعلق بحسابات المصاريف والالتزامات.
- وجود حسابات الالتزامات ومستحقات الأجور.

هـذا ويـوضـح الشكـل رقم (٧) التـالي العـلاقـات بـين هــذه الأهـداف والاجراءات الضرورية لتحقيقها.

أهداف المراجعة			
التحقق من العرض المناسب للقوائم	التحقق من التقويم المناسب	التحقق من استقلالية الفترة المحاسبية	التحقق من وجود الالتزامات
١ - افحص حسابات الأجور بالقوائم المالية للتحقق من صحة تبويبها والافصاح عنها.	١ - راجع مستندياً القيود المدينة والدائنة بحسابات الاستاذ العام المتعلقة بالأجور على يومية الأجور ومدخلات الكومبيوتر والمستندات المؤيدة. ٢ - أعد حساب اجمالي الأجور والاستقطاعات لعينة من العاملين. ٣ - اعد حساب المجاميع الرأسية الأفقية بصفحات يومية الأجور. ٤ - تتبع ترحيل يومية الأجور إلى حسابات الاستاذ العام. ٥ - راجع مستندياً مجموع صافي الأجور، من يومية الأجور إلى قيد تحويل النقدية من حساب البنك العام إلى حساب بنك الأجور. ٦ - طابق تكاليف العمل بملخص الأجور مع القيود المدينة بحسابات الأجور بالاستاذ العام.	١ - اعد حساب مستحقات الأجور وما يرتبط بها من استحقاقات أخرى.	١ - اعد حساب الأجور المستحقة والمستحقات الأخرى المرتبطة بها. ٢ - قارن مع الاجماليات المسجلة للالتزامات المستحقة. ٣ - افحص اقرارات ضريبة الأجور.

٧ ـ طابق اجماليات ملخص الأجور مع اجماليات ملخص توزيع الأجور.

٨ ـ تتبع الاجماليات بملخص توزيع الأجور إلى القيود المسجلة بحسابات الاستاذ العام.

٩ ـ راجع مستندياً قيود ملخص توزيع الأجور في ضوء المستندات المؤيدة.

١٠ ـ حلل مصروف الأجور

١١ ـ أعد حساب المهايا المستحقة والمستحقات الأخرى المتعلقة بالأجور.

شكل رقم (٧): الاختبارات الأساسية لنظام الأجور .

ويتطلب التحقق من العرض المناسب للقوائم المالية ضرورة فحص حسابات الاجور بالقوائم المالية، للتأكد من تبويبها والافصاح عنها بشكل مناسب.

أما اجراءات التحقق من صحة تقويم أرصدة حسابات الاجور فإنها تبدأ بالفحص المستندي للقيود المدينة والدائنة في مختلف الحسابات ومراجعتها على المستندات الاصلية، وبالطبع فانه يتم اختيار العناصر الواجب اختبارها من القيود المسجلة بحسابات استاذ عام الاجور (مصروف المهايا والاجور ومصروف ضريبة الاجور والاجور المستحقة. . . الخ)، ثم مراجعة هذه القيود مستندياً في ضوء المستندات المؤيدة والمناسبة (بطاقات الوقت وملفات العاملين. . . الخ)، كما يجب أن يعيد المراجع حساب اجمالي الاجور والاستقطاعات لعينة من العمال خلال فترة أو أكثر من فترات المراجعة، ويساعد هذا الاجراء المراجع في اكتشاف السرقة والتلاعب عن طريق اعداد اقرارات غير صحيحة بالحالة الاجتماعية، والذي يعد نوعاً من المخالفات التي يمكن أن تقع عندما لا يكون هناك فصلاً غير مناسباً بين وظائف المحاسبة وحساب الاجور، كما أن كل المجاميع الافقية والرأسية ليومية الاجور يجب أن يعاد تجميعها، وتتبعها الى كل من الجانب المدين والدائن بحسابات المصروفات المتعلقة بالاجور وحسابات الاجور والمهايا المستحقة على التوالى، وعند مراجعة نظم المحاسبة الاكترونية فان مدخلات بيانات الاجور لكل عامل بالعينة يجب أن تراجع مستندياً في ضوء مستندات وبيانات الاجور الاساسية(بطاقات الوقت للعاملين، وسجلات معدلات الاجور)، كما أن صافي الاجر المدفوع لكل عامل يجب أن يراجع مستندياً على الشيكات المنصرفة.

هذا ويلاحظ أن هذه الاجراءات تم مناقشتها في بداية الفصل كاختبارات للالتزام بالسياسات، ومع هذا فقد أعيد مناقشتها هنا مرة أخرى، نظراً لانها تتعلق مباشرة بأرصدة حسابات نظام الاجور، ومن هنا فان هذه الاختبارات يطلق عليها غالباً «اختبارات ذات غرض ثنائي أو مزدوج» كما أوضحنا مرار من قبل. كما يجب مراجعة مجموع صافي الأجور المدفوعة في كل فترة بيومية الأجور مستندياً على قيد تحويل النقدية من حساب البنك العادي الى حساب بنك الأجور، كما أن المديونية بحساب بنك الأجور يجب أن تراجع مستندياً على اشعارات الايداع وأذون تحويل النقدية.

كما أن تكلفة الاجور المحملة على مخزون الانتاج تحت التشغيل فيمكن التحقق منها عن طريق مطابقة بيانات تكلفة العمل بملخص الاجور مع اجمالي الاعباء المحملة على حسابات الاجور بكشف الاجور لفترة أو أكثر، كما أن اجماليات ملخص الاجور يجب أن تطابق أيضاً مع ملخص توزيع الاجور لنفس الفترات، وأخيراً فان اجماليات ملخص توزيع الاجور يجب تتبع ترحيلها الى حساب الاستاذ العام، هذا ويوضح الشكلان (٤) و(٥) كيفية تدفق هذه المعلومات الى حسابات الاستاذ، وكما هو واضح فان هذه العملية ليست الا تتبع مسار المراجعة من الدفاتر الاصلية للقيد المحاسبي (اليومية) الى حسابات الاستاذ العام، كما يجب أيضاً أن يفحص المراجع مستندياً القيود بكافة الحسابات المختلفة بدفتر الاستاذ العام في ضوء ملخص توزيع الاجور واجماليات ملخص الاجور، ثم مطابقة هذه القيم مع اجماليات كشف الاجور لفترات مختارة، وبمجرد التحقق من صحة ترحيل ملخصات الاجور يجب أن يفحص المراجع مستندياً القيود بالملخصات في ضوء المستندات المؤيدة (كبطاقات وقت أوامر الانتاج والاقسام المختلفة)، وكما يتضح من الشكل رقم (٤) كما أنه يجب أيضاً اختيار عينة من بطاقات وقت الأوامر وتتبعها الى الملخصات.

هذا من ناحية أما الأخرى فيجب تحليل كل حساب من حسابات الاجور المختلفة بمقارنة اجمالي الاجور بهذه الحسابات مع القيمة المقابلة بالفترات السابقة، وبالطبع فان الانحرافات الجوهرية يجب أن تفحص في ضوء دليل الاثبات المناسب، كما يجب أيضاً أن تفحص العمليات غير العادية بعناية ودقة كبيرة، مثال ذلك الشيكات المدفوعة ذات المبالغ الكبيرة بشكل غير عادي والتكاليف الضخمة بدرجة غير عادية، أو التوزيعات غير الصحيحة.

وللتحقق من التقويم الملائم واستقلالية الفترات المحاسبية ووجود حسابات الالتزام فان المراجع يجب أن يعيد حساب قيمة الاجور المستحقة والاستقطاعات المستحقة للضرائب والنقابات وأي جهات أخرى ذات القيم الجوهرية، فعلى سبيل المثال قد تحسب المهايا المستحقة بضرب مجموع اجمالي الاجور المدفوعة لفترة الدفع الممتدة خلال نهاية سنة العميل في كسر الفترة التي تقع داخل السنة المالية تحت المراجعة، كما أن يتم مراجعة مستحقات الضرائب في ضوء الاجور المستحقة وباستخدام جداول ضريبة الاجور المناسبة. ثم بعد هذا يتم مقارنة هذه المستحقات مع تلك المسجلة بالحسابات، وتسوية أية فروق جوهرية بينهما، كما

يجب فحص نماذج اقرارات ضريبة الأجور للتحقق من سدادها في الوقت المناسب وبالطريق الصحيحة.

استخدام الكومبيوتر في تنفيذ اجراءات مراجعة الأجور:

Uning the Computer to perform payroll Audit procedures

عندما يتم اعداد وحفظ السجلات بواسطة الكومبيوتر فانه يمكن في هذه الحالة استخدام الكومبيوتر في مساعدة المراجع في آداء إجراءات اختبارات الالتزام بالسياسات أو الاختبارات الاساسية المعتادة والمتكررة، فعلى سبيل المثال يمكن استخدام الكومبيوتر في اعادة حساب اجمالي الاجور والرواتب والاستقطاعات وصافي قيمة الشيكات المدفوعة لكافة العاملين، والتحقق من صحة المجاميع الرأسية والافقية بسجلات الاجور، وتتبع ترحيل المجاميع الى حسابات الاستاذ العام، وتتبع مستندات المدخلات الى كشوف الاجور، وطبع قائمة بالشيكات المنصرفة من واقع كشف الاجور، والتي يتم استخدامها في تنفيذ اجراءات الفحص المستندي اليدوي بواسطة المراجع، كما يمكن استخدام الكومبيوتر لاجراء المراجعة الانتقادية للعمليات غير العادية بالحسابات، وطبع العمليات التي تتجاوز حدود معينة، وبالطبع فان مثل هذه الاستثناءات يتم مناقشتها مع العميل، كما يتم فحص هذه العمليات في ضوء أدلة الاثبات المقررة، كلما كان ذلك ضرورياً.

التحقق من صحة أرصدة النقدية Verification of Cash Balances

تكون أرصدة حساب النقدية بسيطة نسبياً بالمقارنة بحسابات المدينين والمخزون والأصول الثابتة بصفة عامة، ومع هذا فإن المراجع كان ولا زال يعطي مراجعة العمليات النقدية وأرصدتها في آخر الفترة عناية خاصة لسببين، أولهما أن كافة أنشطة المنشأة تنتهي بتحويل الموارد الى نقدية وسداد الالتزامات نقداً، ولهذا فاننا نجد عند نقطة ما من حياة المنشأة أن كل نتائج كافة أنشطة هذه المنشأة سوف تمر من خلال النقدية، وهو ما يمكن أن يشار اليه بدورة «تحول النقدية الى نقدية (Cash Back to Cash) فدورة التشغيل (Operating Cycle) ـ مثلاً ـ ليست الا الفترة المنقضية بين شراء المخزون نقداً وبيعه الى العملاء بالأجل وتحصيل أرصدة المدينين نقداً، وبالمثل فان الفترة المنقضية بين شراء الاصول الثابتة واستهلاكا بالكامل يطلق عليها دورة تحول النقدية الى أصول ثابتة ثم الى نقدية (Cash to Fixed Assets to Cash Cycle)من هنا فان التحقق من

العمليات النقدية على مدى فترة طويلة من الزمن سوف يساعد على اثبات ليس فقط سلامة التدفقات النقدية الداخلة والخارجة، وانما أيضاً صدق وعدالة عرض الأصول الاخرى وحسابات الالتزامات المختلفة.

أما الخاصية الثانية التي جعلت من اختبار النقدية أمراً على درجة عالية من الأهمية فهي تعرض رصيد النقدية لمخاطر مرتفعة نسبياً، فنظراً لقابلية النقدية للتداول وعدم قدرة المراجع - من وجهة نظر عملية - على التعرف على وحدات معينة من النقدية، فان هذا العنصر يكون أكثر تعرضاً للسرقة والغش والتلاعب من غيره من عناصر الموارد المملوكة للوحدة الاقتصادية، كما أن بعض المقبوضات النقدية الناتجة عن عمليات لايتوافر لها نوعاً من الرقابة المحاسبية (كمبيعات الخردة) تكون أكثر تعرضاً لإساءة الاستخدام والتلاعب، كما أن وجود فرقاً بسيطاً بين القيمة الصحيحة للنقدية ورصيد حساب النقدية بالدفاتر قد يكون المفتاح الذي يقود الى اكتشاف مخالفات جوهرية في عمليات النقدية، ومن هنا فان العميل عادة ما يتوقع دقة أكبر في مراجعة رصيد النقدية عنه في مراجعة الاصول الاخرى، كالمخزون أو الاصول الثابتة.

لقد أوضحنا بالفصل الثاني عشر اجراءات مراجعة تدفقات النقدية الداخلة من نظام الايرادات، كما أننا أوضحنا بالفصل الثالث عشر وبداية الفصل الحالي كيفية مراجعة تدفقات النقدية الخارجة في نظام تكلفة المبيعات والأجور، فضلاً عن أننا سوف نوضح في الفصول التالية باختصار كيفية مراجعة باقي أنواع المقبوضات والمدفوعات النقدية الأخرى.

هذا ولعله من المناسب التنوية هنا الى المشاكل والصفات الهامة للرقابة الداخلية المتعلقة بالنقدية، حيث نلاحظ - مرة اخرى - أنه يجب الفصل بين وظائف التسجيل والاحتفاظ بالنقدية، ويعد رئيس الخزينة الموظف المسؤول عن هذه الوظيفة الاخيرة، فهو مسؤول عن فتح ومراقبة حسابات البنك، كما أنه يجب أن يمارس صلاحية الاحتفاظ بالنقدية وتداولها بكافة حسابات البنك الخاصة بالشركة، وكما لاحظنا بالفصل الثاني عشر فانه يجب أن تودع كافة المتحصلات كاملة بالبنك، دون أخذ أية مدفوعات منها بحال من الأحوال، كما أن رئيس الخزينة يجب أيضاً أن يمارس نوعاً من الرقابة على توقيع الشيكات، بما في ذلك الرقابة على ماكينة وأختام توقيع الشيكات، كما أن يفضل أن يكون هناك توقيعين

على الشيكات، وخاصة تلك الشيكات ذات القيم الكبيرة والجوهرية، مع التأكد من وجود الموافقة والاعتماد اللازم لها.

وبالطبع فان مراجعة النقدية ـ وكأي عنصر آخر من عناصر القوئم المالية ـ يجب أي تبدأ بالتأكد من وجود الصفات الست لنظام الرقابة الداخلية الجيد فيما يتعلق بتداول وتسجيل النقدية.

- الفصل بين المسؤوليات، بمعنى أن وظائف الاحتفاظ والتسجيل والاعتماد لكل من المقبوضات والمدفوعات النقدية يجب أن تمارس بواسطة أفراد مختلفين، وهذا يتطلب بصفة عامة الفصل التام بين مسؤوليات المراقب المالي (التسجيل) ورئيس الخزينة (الاحتفاظ بالنقدية).

- تعيين مسؤليات هذه الوظائف على أفراد محددين، فعلى سبيل المثال قد يكون رئيس الخزينة هو المسؤول عن الاحتفاظ بكافة نقدية الشركة..

- يجب استخدام موظفين أكفاء للاحتفاظ وتسجيل واعتماد النقدية، فضلاً عن التأمين ضد خيانة الامانة على العاملين، الامر الذي لا يوفر حماية ضد التلاعب والمخالفات فحسب، وانما يخفض ـ أيضاً ـ مخاطر استخدام أفراد مشكوك في أمانتهم في مواقع ثقة.

- يجب توفير نظام للسجلات ملائم لكافة العمليات النقدية، يقوم عليه أفراد لا يكون لهم علاقة بالاصول نفسها.

- يجب اتخاذ الاجراءات اللازمة لتوفير حماية مادية كافية للنقدية، وهذا يتطلب استخدام الدفع بالشيكات لكافة العمليات النقدية الجوهرية، وايداع المقبوضات النقدية بالكامل ويومياً بالبنك، الأمر الذي يخفض تداول النقدية وحيازتها، والتي غالباً ما تكون معرضة لاساءة الاستخدام، كما أنه يجب أيضاً الاحتفاظ بمبلغ بسيط للمدفوعات النثرية، والتي يجب أن تكون في عهدة أشخاص محددين يحتفظون بها في أماكن مأمونة.

- يجب التحقق من الالتزام بهذه السياسات المقررة، وهذا يتطلب اعداد مذكرات تسوية شهرية لحساب البنك، فضلاً عن أنشطة الضبط والتدقيق الاخرى التي يقوم بها المراجعين الداخليين.

وقد تم مناقشة هذه العناصر بالفصل الثاني عشر والثالث عشر، ومن ثم فانه يجب مراجعتها قبل الاستمرار في بقية هذا الفصل.

الاختبارات الاساسية Substantve Tests

سوف نركز في بقية هذا الفصل على مناقشة الاختبارات الاساسية (اجراءات المراجعة) المرتبطة بتدقيق أرصدة النقدية آخر الفترة، حيث نبدأ أولاً بدراسة أهداف المراجعة الواجب تحقيقها من عملية التدقيق والفحص، ثم نبدأ بعد ذلك في تحديد الاجراءات اللازمة لتحقيق هذه الاهداف بما في ذلك اجراءات البحث عن الاخطاء والمخالفات المتعلقة بالنقدية.

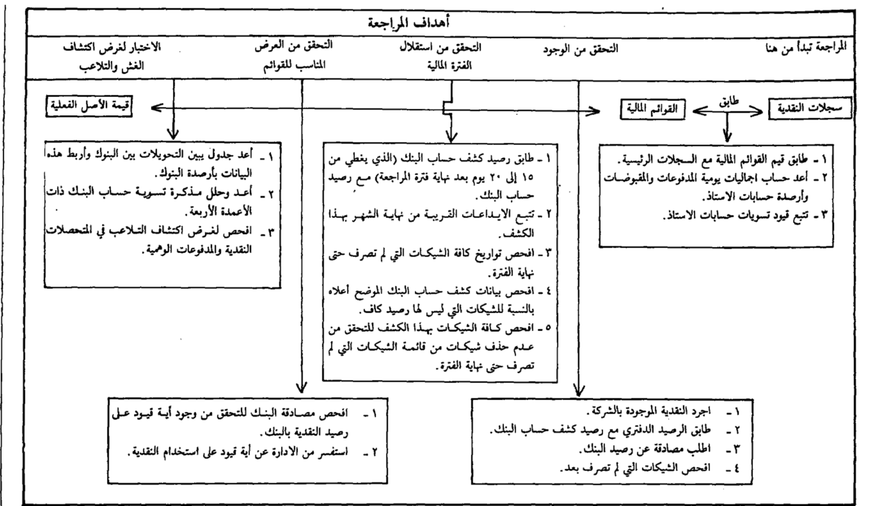
أهداف المراجعة Audit Objectives

تشمل أهداف مراجعة أرصدة النقدية على التحقق من الوجود، واستقلالية الفترات المالية، والعرض المناسب للقوائم المالية، ونظراً لتعرض النقدية للغش والتلاعب، فان المراجع يجب أن يحدد اجراءات المراجعة الخاصة باكتشاف الاخطاء والمخالفات، فقد أوضح الفصل الثاني عشر كيفية اساءة استخدام المقبوضات النقدية، في غياب نظم الرقابة الداخلية المناسبة، كما اتضح لنا أن المقبوضات النقدية من العملاء يمكن أن تتعرض هي الاخرى لاساءة الاستخدام من خلال اجراءات ملتوية، أو من خلال مدفوعات وهمية أو غير صحيحة، ومن ثم فان اجراءات اضافية يجب أن تصمم لاكتشاف هذه الاخطاء وتلك المخالفات، كما يتضح في الجزء الاخير من هذا الفصل.

وعند مراجعة قيمة النقدية بقائمة المركز المالي فان المراجع يجب أن يبدأ أولاً بمطابقة هذه القيمة مع أرصدة السجلات المحاسبية باستخدام أوراق المراجعة الخاصة بالنقدية (Cash working papers)، وعندما يكون هناك أكثر من حساب واحد للنقدية فإنه قد يكون من الضروري اعداد جداول مساعدة تلخص تفاصيل أرصدة حسابات النقدية المختلفة.

وبعد أن يطابق المراجع رصيد كشف حساب البنك مع الأرصدة الدفترية وبعد قيود التسوية اللازمة، يبدأ في مقارنة قيمة النقدية بالقوائم المالية بقيمتها

الدفترية في حساب النقدية بدفتر الاستاذ العام، وهـذه القيمة يجب أن تكـون هي نفسها رصيد الدفاتر بعد تسويته بمذكرة تسـوية البنـك، كماأنـه يكون من الأهميـة بمكان اعادة حساب المجاميع الرأسية بيوميـات المدفوعات والمقبـوضات النقـدية، وتتبـع قيود اليـومية الى حسـابات الاستـاذ العام، ثم بعـد اتمام هـذه المـرحلة من مراجعة النقدية، فان المراجع يكون في مـوقف يمكنه من آداء اجـراءات المراجعـة اللازمة لمقـابلة أهداف المـراجعة الثـلاثة السـابق ذكرهـا من قبل. هـذا ويوضـح الشكـل رقم (٨) التالي العـلاقات بـين أهداف المـراجعة والاجـراءات المـطلوبـة لتحقيق هذه الأهداف.



شكل رقم (٨): الاختبارات الأساسية لأرصدة النقدية

التحقق من الوجود Verification of Existence

يشتمل رصيد حساب النقدية عادة على كل من النقدية بالشركة والنقدية بالبنك، ويجب على المراجع التحقق من وجود النقدية بخزينة الشركة عن طريق الجرد الفعلي ـ اذا ما رأى المراجع ضرورة ذلك ـ وذلك في نهاية السنة المالية موضع المراجعة، وعند جرد النقدية يجب على المراجع أن يحتاط لأمرين على الأقل.

أولاً يجب عند جرد النقدية فحص الأوراق المالية والتجارية في نفس الوقت، لكل لو فرض أن هذا لا يمكن تنفيذه عملياً لأى سبب من الأسباب، فانه يجب على المراجع رقابة هذه الأوراق حتى يتم الانتهاء من جرد النقدية وفحص هذه الأوراق، الأمر الذي يمكن من تفادي تكرار جرد هذه الأصول من قبل المراجع، ذلك لأنه بدون هذا الاجراء فان المراجع قد يخدع بجرد النقدية التي تم الحصول عليها مؤقتاً مقابل هذه الأوراق، ثم جرد هذه الأوراق مرة أخرى كأوراق مالية وتجارية بعد اعادتها الى ملفاتها، أكثر من هذا فان كافة النقدية يجب أن تراقب عن قرب خلال فترة الجرد، وذلك لتجنب امكانية خداع المراجع بجرد قيمة معينة من النقدية أكثر من مرة، ولتحقيق هذه الرقابة فان المراجع يقوم ـ عادة ـ بختم كل خزينة بالشمع الأحمر بمجرد جردها، ثم بعد الانتهاء من جرد كافة النقدية يبدأ المراجع في اعادة تتبع دوره الجرد، للتحقق من عدم كسر أية أختام للخزائن بعد جرد النقدية الموجودة بها.

أما الأمر الآخر الواجب الاحتياط له من قبل المراجع فانه يتمثل في ضرورة جرد النقدية في حضور أمين كل خزينة، كما أنه يجب أن يطلب منه التوقيع على استلام النقدية بعد الانتهاء من جردها، وذلك حتى لا تزعم بعد هذا أن النقدية التي في عهدته كانت موجودة قبل جرد المراجع، لكن لم تعاد بعد الجرد، ذلك الادعاء الذي يمكن أن يحدث اذا ما وجد المراجع عجز في النقدية.

وبخصوص النقدية الموجودة في البنك فانه يجب الحصول على مصادقة مباشرة بخصوصها من البنك، ولتحقيق هذا فان المراجع يجب أن يستخدم الشكل النمطي لهذه المصادقات، والصادر عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، وبالطبع فان طلب المصادقة يجب أن يوقع بواسطة فرد مسئول لدى العميل، وذلك للسماح للبنك بامداد المراجع بالمعلومات اللازمة له، لكن هذا لا

يمنع المراجع من الاشراف على ارسال المصادقة بالبريد، مع الترتيب لارسال المصادقة الى المراجع مباشرة، ثم يتم بعد ذلك مطابقة الرصيد الظاهر بالمصادقة مع مذكرة تسوية البنك المعدة من قبل بواسطة العميل، كما أن الشيكات التي لم تصرف حتى تاريخ اعداد مذكرة تسوية البنك يجب أن تفحص بعد نهاية فترة المراجعة للتحقق من صرفها.

التحقق من استقلال الفترة المحاسبية : Verification of Cutoff

أوضحنا في الفصل الثاني عشر والثالث عشر الأخطاء التي تتعرض لها القوائم المالية بسبب عدم استقلال الفترة المحاسبية فيما يتعلق بالمقبوضات والمدفوعات النقدية، وكوسيلة مباشرة للتحقق من أن هذه العمليات قد سجلت في الفترة المحاسبية المناسبة، فان المراجع يجب ـ بناء على تصريح من العميل ـ أن يطلب كشف حساب من البنك يغطي من ١٥ الى ٢٠ يوم بعد نهاية الفترة موضع المراجعة ويجب أن يرفق بهذا الكشف اشعارات الايداعات والشيكات المنصرفة خلال هذه الفترة.

ويجب على المراجع أن يطابق هذا الكشف مع سجل النقدية بالنبك لدى العميل، كما أن الايداعات التي تمت بالقرب من نهاية الفترة يجب أن تفحص، كما أن المراجع يجب أن يكون مهتماً بشكل خاص بتواريخ الشيكات التي لم تصرف بعد، ويجب أن تكون هذه الشيكات مؤرخة بتاريخ سابق على نهاية الفترة المالية، فضلاً عن الاهتمام ـ أيضاً ـ بتواريخ تقديم الشيكات الى البنك، فلو لاحظ المراجع أن هناك فترة طويلة غير عادية بين تاريخ الشيك وتاريخ تقديمه الى البنك، فانه يكون من الواجب على المراجع الاستفسار عما اذا كان تسجيل المدفوعات النقدية قد تم بشكل خاطىء في نهاية الفترة المالية، كما أن الادارة يجب عليها أن تقدم تفسيراً لهذا التأخير في تقديم الشيكات الى البنك، كما أن التلاعب بأرصدة البنوك (kiting) يمكن أيضاً اكتشافه بفحص الشيكات المدفوعة والمرفقة مع كشف حساب البنك عن مدة تالية على تاريخ الميزانية وتتبعها بسجلات المدفوعات النقدية للتأكد من أنها سجلت بشكل ملائم.

كما يجب أن يهتم المراجع عند فحص كشف حساب البنك بالشيكات المرفوضة لعدم كفاية رصيد النقدية بالبنوك المسحوب عليها هذه الشيكات (Non-

(sufficient Funds Checks - - NSF) فمن المعتاد عندما يرسل العميل شيكات سداد أرصدة حسابات المدينين الى بنكه لتحصيلها أن يسجل قيمة هذه الشيكات في كل من الجانب الدائن لحسابات المدينين والجانب المدين في حساب النقدية، كما يضيف البنك قيمتها في حساب العميل فور ايداع هذه الشيكات، واذا فشل البنك في تحصيل هذه الشيكات من البنك المسحوب عليه يقوم بالتالي بتنزيل قيمتها من رصيد حساب العميل وارسالها اليه. ولكون هذه الشيكات لا تمثل نقدية في نهاية الفترة المالية، فان المراجع غالباً ما يوصي بتسويتها بقيد محاسبي يمثل طرفه المدين حسابات المدينين والنقدية طرفه الدائن، كما أن شيكات العملاء المؤجلة التاريخ (Postdated) تعد أيضاً مدينين وليس نقدية فضلاً عن أنه يجب على العميل تظهير هذه الشيكات لتوفير رقابة محاسبية مناسبة عليها.

ويجب على المراجع فحص كافة الشيكات المرفقة مع كشف حساب البنك عن الفترة التالية لتاريخ قائمة المركز المالي، كما أنه يجب عليه أن يحدد الشيكات التي لم تصرف حتى نهاية السنة المالية، والتأكد من أنها قد أدرجت ضمن تسويات نهاية العام المالي، مع اعطاء عناية خاصة لأى شيك لم يتم صرفه بعد حتى نهاية السنة موضع المراجعة، وأسقط من مذكرة تسوية البنك في نهاية الفترة، وبالطبع يجب أن يحصل على ايضاح كامل عن كافة هذه الأمور.

التحقق من العرض المناسب:

Verification of Appropriate Statement Presentation

غالباً ما يفصح البنك في رده على المصادقات التي يرسلها اليه المراجع عن أية قيود مفروضة على استخدام النقدية، كالتزام العميل (المقترض) بحد أدنى طبقاً لشروط الاقتراض، وبالطبع فان المراجع يجب أن يتأكد من أن هذه القيود - ان وجدت - قد أفصح عنها بشكل ملائم بقائمة المركز المالي، كما أنه من المهم أن ندرك أن النقدية الظاهرة بقائمة المركز المالي بدون قيود تمثل النقدية المتاحة للاستخدام ووفقاً لرغبة واختيار الادارة، ومن هنا يجب أن يتحقق المراجع من عرض أية تسويات أو افصاح يتعلق بالنقدية بشكل مناسب في القوائم المالية التي تم مراجعتها، كما يجب التأكد من ادراج رصيد حساب التوفير ضمن الاستثمارات وليس النقدية.

البحث عن الأخطاء والمخالفات :

Searching for Errors & Irregularities

اهتمت الاجراءات الموضحة من قبل بالتحقق مما اذا كان رصيد حساب النقدية يعبر بصدق وعدالة عن قيمة النقدية المتاحة للعميل، لكن نظراً لتعرض النقدية بدرجة كبيرة للغش والمخالفات فان المراجع يجب أن يتبع بعض الاجراءات التي تساعده على التحقق من عدم وجود مخالفات ـ في شكل اختلاس للنقدية ـ خلال الفترة موضع المراجعة، وقد تناولنا بالفصل الثاني عشر والثالث عشر بعض الاجراءات الوقائية الواجب ادائها بخصوص المتحصلات والمدفوعات النقدية، تلك الاجراءات التي تساعد على تحديد ما اذا كانت النقدية قد سرقت أو اختلست خلال عملية التحصيل أو الدفع، أما الآن فاننا سوف نتعرض للاجراءات التي تتبع عادة كاختبارات لرصيد النقدية بغرض اكتشاف المخالفات الممكنة بأنواعها المختلفة.

وتتمثل أول هذه الاجراءات في اعداد جدول التحويلات بين حسابات البنوك (Bank Transfer Schedule)، بغرض تتبع تحويل النقدية فيما بين حساباتها بالبنوك المختلفة، ومن ثم اكتشاف التلاعب في أرصدتها. ويحدث التلاعب في أرصدة البنوك (Kiting) أثناء سحب مبلغ من أحد البنوك وايداعه في بنك آخر، دون تسجيل سحب النقدية من البنك الأول، وايداع المبلغ في آخر أيام السنة المالية ببنك آخر يقع في مدينة مختلفة عن تلك التي يقع فيها البنك الذي سحب عليه الشيك، وبالتالي لن تدخل قيمة الشيك المسحوب في مدفوعات الفترة موضع المراجعة في الوقت الذي يتم فيه تضخيم رصيد النقدية بالبنك الثاني، مما يترتب عليه تضخيم اجمالي النقدية. وقد يستخدم هذا الأسلوب للتلاعب في النقدية بواسطة الادارة العليا لتغطية سرقة النقدية أو لتضخيم رصيد النقدية بالميزانية.

ويتضمن جدول تحويل النقدية فيما بين حسابات البنوك تاريخ تسجيل سحب وايداع النقدية بكل من دفاتر الشركة وكشف حساب البنك، واذا ما كان هناك تلاعب فانه سيكون هناك ايداعات نقدية بالدفاتر قبل تاريخ الميزانية ومدفوعات نقدية مسجلة بعد هذا التاريخ، أما اذا لم تسجل المدفوعات النقدية فلن يظهر مطلقاً الشيك المسحوب بسجلات المدفوعات النقدية للفترة سواء قبل

أو بعد تاريخ قائمة المركز المالي، وبالطبع فان المراجع يمكنه اكتشاف المدفوعات غير المسجلة اذا ما فحص الشيكات المنصرفة المرفقة مع كشف حساب البنك وتتبعها الى سجلات المدفوعات النقدية للفترة موضع المراجعة.

أما الاجراء الثاني للاختبار فانه يتمثل في اعداد وتحليل مذكرة تسوية حساب البنك ذات الأعمدة الأربعة، والتي يوضح مثالاً لها الشكل رقم (٩) التالي، ويمكن عمل هذه التسوية بطريقة من طريقتين، ولعل الطريقة الأكثر شيوعاً تقوم على مطابقة القيم الدفترية لكل من رصيد أول الفترة ومتحصلات ومدفوعات الفترة ورصيد آخر الفترة، مع قيمة هذه العناصر الأربعة في كشف حساب البنك، أما في الطريقة الثانية فيتم حساب رصيد النقدية الصحيح مرتين، نبدأ في المرة الأولى برصيد حساب النقدية بالسجلات ثم يتم تسويته بعمليات النقدية الورادة في كشف حساب البنك ولم تسجل بالدفاتر. وفي المرة الثانية نبدأ أولاً برصيد النقدية كما ورد في كشف حساب البنك ثم يتم تسويته بعمليات النقدية المسجلة بالدفاتر ولم تدخل بعد في كشف الحساب، كما يتضح من الأشكال (٩) و(١٠). ويوجد على الأقل ميزتان لهذه الطريقة من مذكرات التسوية بالمقارنة بالأسلوب التقليدي لها.

(القيمة بالريال السعودي)

	رصيد أول الفترة	المقبوضات	المدفوعات	رصيد آخر الفترة
الرصيد من كشف الحساب	٨ ٤٠٠	٢١ ٠٠٠	٢٣ ٥٠٠	٥ ٩٠٠
مقبوضات لم تدخل في رصيد بداية الفترة	١ ٢٠٠	(١ ٢٠٠)		
مقبوضات لم تدخل في رصيد نهاية الفترة.		١ ٨٠٠		١ ٨٠٠
شيكات لم تصرف في بداية الفترة.	(٢ ٥٠٠)		(٢ ٥٠٠)	
شيكات لم تصرف في نهاية الفترة.			٣ ٠٠٠	٣ ٠٠٠
شيك خصم من الحساب خطأ.			(٨٠٠)	٨٠٠
شيكات مودعة مخصومة من الحساب لعدم كفاية رصيد الحسابات المسحوبة عليها.		(٢٠٠)	(٢٠٠)	
رصيد البنك المعدل (رصيد النقدية الصحيح).	٧ ١٠٠	٢٠ ٤٠٠	٢٣ ٠٠٠	٥ ٥٠٠

البيان				
الرصيد من الدفاتر	٧١٠٠	٢٠٢٠٠	٢٢٩٨٥	٣٣١٥
شيكات مودعة مخصومة من الحساب لعدم كفاية رصيد الحسابات المسحوبة عليها.		(٢٠٠)		(٢٠٠)
أوراق تجارية محصلة بواسطة البنك ولم تسجل بالدفاتر.		١٤٠٠		١٤٠٠
مصروفات بنكية			١٥	(١٥)
الرصيد الدفتري المعدل (رصيد النقدية الصحيح).	٧١٠٠	٢١٤٠٠	٢٣٠٠٠	٥٥٠٠

شكل رقم (٩): مذكرة التسوية ذات الأعمدة الأربعة.

أولاً لأنه من السهل ذهنياً تصحيح الأرقام بإضافة أو طرح قيمة معينة إلى رقم غير صحيح بدلاً من تسوية (أو مطابقة) رقم بآخر، في حين أن كلاهما قد لا يكون صحيحاً، فكما تلاحظ من شكل رقم (٩) أن أرصدة أول الفترة شأنها شأن كافة تسويات هذه الأرصدة يجب أن تكون متوازنة في ورقة المراجعة، فمن السهل تحديد رصيد النقدية الصحيح من خلال إضافة الشيكات التي لم تصرف بعد حتى نهاية الفترة إلى عمود مدفوعات البنك وطرحها في نفس الوقت من رصيد كشف حساب البنك في نهاية الفترة، على عكس مذكرة التسوية التقليدية التي تسعى لتسوية رصيد النقدية الدفتري برصيد كشف حساب البنك.

أما الميزة الثانية لاستخدام مذكرة التسوية ذات الأعمدة الأربعة فأنها تتمثل في حقيقة أن بيانات المقبوضات والمدفوعات المعدلة يمكن أن تستخدم في الحصول على أدلة إثبات إضافية بخصوص بيانات المبيعات والمشتريات الظاهرة بالقوائم المالية، فعلى سبيل المثال يمكن احتساب مبيعات الفترة باستخدام معادلة العناصر الأربعة المعدلة. . . كالآتي: -

رصيد العملاء آخر الفترة + المقبوضات النقدية من العملاء (المتحصلات النقدية المعدلة من واقع مذكرة التسوية ذات الأعمدة الأربعة مطروحاً منها المقبوضات الأخرى من مصادر أخرى بخلاف المبيعات) - رصيد العملاء في بداية الفترة + العمليات غير النقدية بالجانب الدائن لحسابات العملاء (خصم المبيعات المسموح به، ومردودات ومسموحات المبيعات، وحسابات العملاء المعدومة خلال الفترة) = مبيعات الفترة.

هذا الرقم الأخير يتم مقارنته بالقيمة المسجلة للمبيعات، وبالتالي الحصول على دليل إثبات إضافي لتدعيم رصيد المبيعات، نظراً لأن المراجع قد تحقق - بشكل مستقل - من مكونات هذه المعادلة التي لها علاقة برصيد العملاء، فان هذه القيم تمثل تحقيق إضافي مستقل للمبيعات، وهو ما يوضح مثالاً آخراً لأنواع العلاقات التي توجد بين بيانات المحاسبة.

كما أنه يمكن تحديد معادلة أخرى للتحقق من رصيد حساب المشتريات بشكل مستقل عن القيمة الظاهرة للمشتريات بدفتر الاستاذ، هذه المعادلة هي:

رصيد الموردين في نهاية الفترة + المدفوعات النقدية للموردين (المدفوعات النقدية المعدلة من واقع مذكرة التسوية ذات الأعمدة الأربعة مطروحاً منها المدفوعات الأخرى التي لا تخص المشتريات) - رصيد الموردين في أول الفترة + العمليات غير النقدية المسجلة بالجانب المدين لحساب الموردين (خصم المشتريات ومردودات ومسموحات المشتريات) = مشتريات الفترة.

ومن هنا فأنه يمكن القول بأن مذكرة التسوية ذات الأعمدة الأربعة تعد ذات فائدة هامة وملحوظة في مساعدة المراجع على اكتشاف تلك الحالات التي تكون المدفوعات النقدية مغالي فيها عن عمد بالدفاتر، لتغطية تلاعب في المقبوضات النقدية، أو حيث تكون المقبوضات قد دنيت عن عمد لتغطية سرقة للنقدية من خلال مدفوعات نقدية غير صحيحة، وكما يتضح من شكل رقم (١٠) أننا استخدمنا نفس البيانات السابق استخدامها في شكل رقم (٩) (فيما عدا أننا افترضنا أن هناك سرقة نقدية قيمتها ١٠٠٠ ريال،وأن هناك مغالاة في المدفوعات النقدية بنفس القيمة لتغطية هذه السرقة)، وذلك لتبيان كيفية مساعدة مذكرة التسوية ذات الأعمدة الأربعة في اكتشاف مثل هذا الاختلاس، حيث نلاحظ أن كلا الرصيدين أول وآخر الفترة متطابقين، ومن ثم فان مذكرة تسوية

البنك التقليدية لن تفصح عن هذا الاختلاس، يبقى بعد كل هذا أن ننوه إلى أن مذكرة تسوية البنك ذات الأعمدة الأربعة تستخدم دائماً بواسطة المراجع إذا ما كان نظام الرقابة الداخلية على النقدية ضعيف.

(القيمة بالريال السعودي)

	رصيد أول الفترة	المقبوضات	المدفوعات	رصيد آخر الفترة
الرصيد من كشف الحساب	٨ ٤٠٠	٢٠ ٠٠٠	٢٣ ٥٠٠	٤٩٠٠
مقبوضات لم تدخل في رصيد بداية الفترة	١ ٢٠٠	(١ ٢٠٠)		
مقبوضات لم تدخل في رصيد نهاية الفترة.		١ ٨٠٠		١ ٨٠٠
شيكات لم تصرف في بداية الفترة.	(٢ ٥٠٠)		(٢ ٥٠٠)	
شيكات لم تصرف في نهاية الفترة.			٣ ٠٠٠	(٣٠٠٠)
شيك خصم من الحساب خطأ.			(٨٠٠)	٨٠٠
شيكات مودعة مخصومة من الحساب لعدم كفاية رصيد الحسابات المسحوبة عليها.		(٢٠٠).	(٢٠٠)	
رصيد البنك المعدل (رصيد النقدية الصحيح).	٧ ١٠٠	٢٠ ٤٠٠	٢٣ ٠٠٠	٤٥٠٠٠
الرصيد من الدفاتر	٧١٠٠	٢٠٢٠٠	٢٣٩٨٥	٣٣١٥
شيكات مودعة مخصومة من الحساب لعدم كفاية رصيد الحسابات المسحوبة عليها.		(٢٠٠)		(٢٠٠)
أوراق تجارية محصلة بواسطة البنك ولم تسجل بالدفاتر.			١٤٠٠	١ ٤٠٠
مصروفات بنكية			١٥	(١٥)
الرصيد البنك المعدل (رصيد النقدية الصحيح).	٧ ١٠٠	٢١ ٤٠٠	٢٤ ٠٠٠	٤ ٥٠٠

شكل رقم (١٠): مذكرة التسوية ذات الأعمدة الأربعة تبين اختلاس مقبوضات نقدية

أسئلة وحالات ومشاكل

أولاً : الأسئلة

١ ـ ما حسابات نظام الأجور؟.

٢ ـ لماذا يجب على المنشأة أن تستخدم حساب بنك الأجور؟.

٣ ـ أي الوظائف المرتبطة بنظام الأجور يجب الفصل بينها لتحقيق رقابة داخلية مناسبة على عمليات الأجور؟.

٤ ـ ما السجلات والنماذج المصرح باستخدامها في نظام الأجور؟.

٥ ـ ما إجراءات المراجعة اللازمة للتأكد من وجود الأفراد الذين تدفع لهم الأجور؟.

٦ ـ ما إجراءات المراجعة اللازمة للتحقق من صحة وشرعية بطاقات وقت العمال؟.

٧ ـ ما الظروف التي تستلزم الحضور المفاجىء للمراجع لملاحظة عملية توزيع شيكات الأجور؟.

٨ ـ ما الإجراءات اللازمة للتحقق من وجود الالتزامات المتعلقة بنظام الأجور؟.

٩ ـ ما الاجراءات اللازمة للتحقق من المبالغ المسجلة في حسابات الأجور؟

١٠ ـ كيف يتحقق المراجع من الالتزام المتمثل في مستحقات الأجور؟.

١١ ـ ما أسباب اهتمام المراجع بالعمليات النقدية وأرصدة آخر الفترة النقدية؟.

١٢ ـ ما مخاطر إبداء رأي يتعلق بالرصيد النقدي للمنشأة؟.

١٣ ـ ما مسؤوليات أمين الخزينة بالشركة؟.

١٤ ـ ما المسؤوليات التي يجب الفصل بينها عند تصميم نظام جيد للرقابة الداخلية على النقدية؟.

١٥ ـ ما المقصود بتسوية التلاعب بالنقدية المتسلمة من العملاء على حساب بعضهم البعض (Lapping)؟.

١٦ ـ ما المقصود بالتلاعب بأرصدة البنوك (Kiting) ؟.

١٧ ـ ما الإجراءات التي يجب اتباعها عند التحقق من وجود النقدية؟.

١٨ ـ لماذا يعد المراجع جدولاً يبين فيه تحويلات البنك خلال الفترة محل المراجعة؟..

١٩ ـ لماذا يعد المراجع مذكرة تسوية البنك ذات الأعمدة الأربعة عند مراجعة النقدية؟.

٢٠ ـ ما الأمور الأساسية التي يهتم بها المراجع عند التقرير بأن النقدية يتم عرضها بالقوائم المالية بشكل مناسب؟.

ثانياً : الحالات

(١) تحتوي أوراق مراجعة مصنع السلام على وصف لنظام الأجور وخريطة المتدفقة المرفقة على النحو التالي:
يعتبر نظام الرقابة الداخلية لقسم شؤون الأفراد نظاماً جيداً ولا تتضمنه خريطة التدفق المرفقة.

في بداية كل أسبوع من أسابيع العمل، يتولى كاتب الأجور رقم (١) فحص ملفات قسم الأجور لتحديد عدد عمال المصنع، ثم يعد بعد ذلك بطاقات الوقت ويوزعها على كل فرد عند وصوله مقر عمله. كما يقوم هذا الكاتب ـ الذي يحتفظ كذلك بآلة خاتم التوقيع ـ بالتحقق من قيمة شيكات الأجور قبل تسليمها لمشرف العمال.

وفي نهاية كل أسبوع، يقوم مشرف العمال بتوزيع شيكات أجور الأسبوع السابق، فضلاً عن فحص بطاقات وقت العمال للأسبوع الحالي وتدوين ملاحظاته

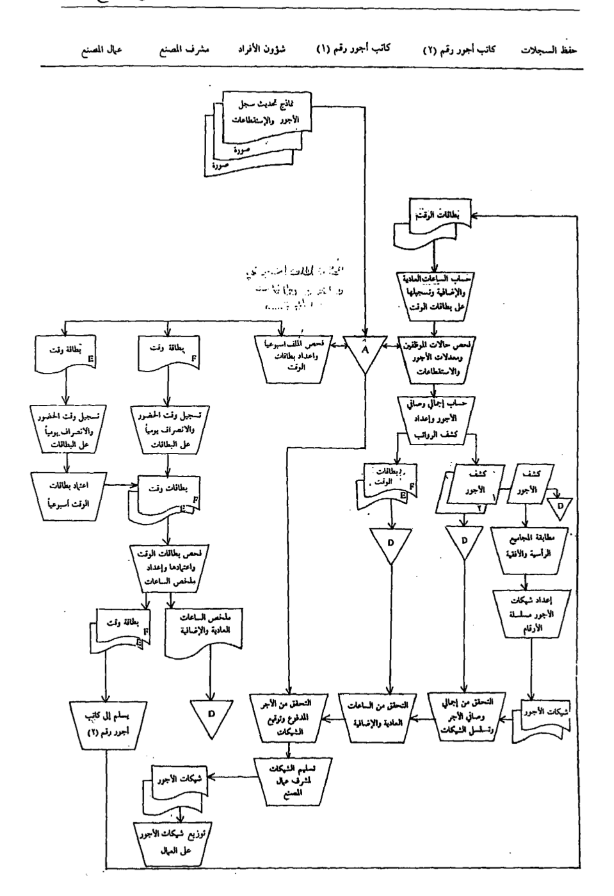
في شكل ملخص عن ساعات العمل العادية والإضافية. وبعد ذلك يقوم مشرف العمال بتسليم جميع بطاقات الوقت وشيكات الأجور التي لم يتقدم أصحابها لصرفها إلى كاتب الأجور رقم (٢).

المطلوب :

أ ـ بناء على الوصف السابق للنظام وخريطة التدفق المرفقة به، ما مواطن الضعف بنظام الرقابة الداخلية؟.

ب ـ ما استفسارات المراجع حول أي مواطن ضعف أخرى محتملة في نظام الرقابة الداخلية (ملحوظة: لا تناقش نظام الرقابة الداخلية لقسم شؤون الأفراد).

جـ ـ ما الاختبارات الأساسية لأرصدة الأجور ـ إن وجدت ـ والتي يجب أن تتوسع فيها بسبب وجود مواطن الضعف التي أشرت إليها في المطلوب (أ) و(ب)؟.


حفظ السجلات
كاتب أجور رقم (٢)
كاتب أجور رقم (١)
شؤون الأفراد
مشرف المصنع
عمال المصنع
نماذج تحديث سجل الأجور والإستقطاعات
صورة
صورة
بطاقات الوقت
حساب الساعات العادية والإضافية وتسجيلها على بطاقات الوقت
فحص حالات الموظفين ومعدلات الأجور والاستقطاعات
فحص الملف اسبوعياً واعداد بطاقات الوقت
A
بطاقة وقت
بطاقة وقت
تسجيل وقت الحضور والانصراف يومياً على البطاقات
تسجيل وقت الحضور والانصراف يومياً على البطاقات
اعتماد بطاقات الوقت أسبوعياً
بطاقات وقت
فحص بطاقات الوقت واعتمادها واعداد ملخص الساعات
حساب إجمالي وصافي الأجور وإعداد كشف الرواتب
بطاقات الوقت
كشف الأجور
كشف الأجور
D
مطابقة المجاميع الرأسية والأفقية
إعداد شيكات الأجور مسلسلة الأرقام
بطاقة وقت
ملخص الساعات العادية والإضافية
شيكات الأجور
يسلم الى كاتب أجور رقم (٢)
D
التحقق من الأجر المدفوع وتوقيع الشيكات
التحقق من الساعات العادية والإضافية
التحقق من إجمالي وصافي الأجر وتسلسل الشيكات
تسليم الشيكات لمشرف عمال المصنع
شيكات الأجور
توزيع شيكات الأجور على العمال

(٢) يقوم «سعد العتيبي» بفحص القوائم المالية لشركة الخليج التي تستخدم مركز خدمة الكومبيوتر لمعالجة بيانات الأجور الأسبوعية.

في يوم السبت من كل أسبوع يقوم كاتب الأجور بالشركة بإدخال البيانات في الفراغات المناسبة بنموذج المدخلات المعد والمطبوع مسبقاً، ثم يرسله إلى مركز خدمة الكومبيوتر الذي يقوم - بدوره - بتحديث الملفات الرئيسية ومعالجة بيانات الأجور الأسبوعية وإعداد كشف الأجور وشيكاتها الأسبوعية وتسليمها للشركة في يوم الثلاثاء.

ونعرض في الصفحة التالية عينة من نموذج المدخلات وكشف الأجور اختارها «العتيبي» للمراجعة.

المطلوب :

أ - كيف يتحقق «العتيبي» من صحة بيانات نموذج مدخلات الأجور؟

ب - ما الاجراءات التي يجب أن يتبعها «العتيبي» في فحص كشف الأجور بتاريخ ٢٣ ذي القعدة ١٤٠٢ هـ؟

شركة الخليج

مدخلات الأجور

عن الاسبوع المنتهي في يوم الأربعاء ٢٣ ذي القعدة ١٤٠٢ هـ

بيانات العاملين ـ الملف الدائم				بيانات أجور الاسبوع الحالي				
الاسم	رقم البطاقة الشخصية	معلومات من واقع اقرار الحالة الاجتماعية	معدل اجر الساعة	ساعات		غرامات	استقطاعات متنوعة	
				عادية	اضافية		نقابة	اخرى
المستر	٩٩٩-٩٩-٩٩٩١	م - ١	١٠ ريال	٣٥ ساعة	٥ ساعة	١٨,٧٥ ريال		
العبثي	٩٩٩-٩٩-٩٩٩٢	م - ٢	١٠	٣٥	٤			
الهندي	٩٩٩-٩٩-٩٩٩٣	س - ١	١٠	٣٥	٦	١٨,٧٥	٤	
الدهيمان	٩٩٩-٩٩-٩٩٩٤	س - ١	١٠	٣٥	٢		٤	٥٠ ريال
السعدي	٩٩٩-٩٩-٩٩٩٥	م - ٤	١٠	٣٥	١		٤	
المطلق	٩٩٩-٩٩-٩٩٩٦	م - ٤	١٠	٣٥			٤	
الغرير	٩٩٩-٩٩-٩٩٩٧	م - ١	٧	٣٥	٢	١٨,٧٥	٤	
البسام	٩٩٩-٩٩-٩٩٩٨	م - ٢	٧	٣٥			٤	٢٥
الشمري	٩٩٩-٩٩-٩٩٩٩	س - ١	٧	٣٥	٤		٤	
العبودي	٩٩٩-٩٩-٩٩٩٠	م - ٣	٧	٣٥				

شركة الخليج
كشف الأجور
٢٣ ذي القعدة ١٤٠٢ هـ

الاسم	رقم البطاقة الشخصية	ساعات: عادية	ساعات: اضافية	اجور: عادية	اجور: اضافية	اجمالي الأجر	استقطاعات ضرائب دخل متنوعة (١)	(٢)	(٣)	استقطاعات أخرى	صافي الأجر	رقم الشيك
المستر	١ ٩٩٩-٩٩-٩٩٩	٣٥	٥	٣٥٠ ريال	٧٥ ريال	٢٤٥ ريال	٢٦,٠٥ ريال	٧٦ ريال	٢٧,٤٠ ريال	١٨,٧٥ ريال	٢٧٦ ريال	١٤٩٩
العبثي	٢ ٩٩٩-٩٩-٩٩٩	٣٥	٤	٣٥٠	٦٠	٤١٠	٢٥,١٣	٦٥	٢٣,٦٠		٢٩٦,٢٧	١٥٠٠
الهندي	٣ ٩٩٩-٩٩-٩٩٩	٣٥	٦	٣٥٠	٩٠	٤٤٠	٢٦,٩٧	١٠٠,٩٠	٢٨,٦٠	٢٢,٧٥	٢٦٠,٧٨	١٥٠١
الدهيمان	٤ ٩٩٩-٩٩-٩٩٩	٣٥	٢	٣٥٠	٣٠	٣٨٠	٢٣,٢٩	٨٠,٥٠	٢١,٧٠	٥٤	٢٠٠,٥١	١٥٠٢
السعدي	٥ ٩٩٩-٩٩-٩٩٩	٣٥	١	٣٥٠	١٥	٣٦٥	٢٢,٣٧	٤٣,٥٠	١٥,٩٠	٤	٢٧٩,٢٣	١٥٠٣
المطلق	٦ ٩٩٩-٩٩-٩٩٩	٣٥		٣٥٠		٣٥٠	٢١,٤٦	٤١,٤٠	١٥	٤	٢٦٨,١٤	١٥٠٤
الغرير	٧ ٩٩٩-٩٩-٩٩٩	٣٥	٢	٢٤٥	٢١	٢٦٦	١٦,٣١	٣٤,٨٠	١٠,٩٠	٢٢,٧٥	١٨١,٢٤	١٥٠٥
البسام	٨ ٩٩٩-٩٩-٩٩٩	٣٥		٢٤٥		٢٤٥	١٥,٠٢	٢٦,٤٠	٨,٧٠	٢٩	١٦٥,٨٨	١٥٠٦
الشمري	٩ ٩٩٩-٩٩-٩٩٩	٣٥	٤	٢٤٥	٤٢	٢٨٧	١٧,٥٩	٤٩,٤٠	١٢,٢٠	٤	٢٠٣,٨١	١٥٠٧
العبودي (جديد)	٠ ٩٩٩-٩٩-٩٩٩	٣٥		٢٤٥		٢٤٥	١٥,٠٢	٢٣	٧,٨٠		١٩٩,١٨	١٥٠٨
المجاميع		٣٥٠	٢٤	٣٠٨٠	٣٣٣	٣٤١٣	٢٠٩,٢١	٥٤٠,٩٠	١٧١,٨٠	١٥٩,٢٥	٢٣٣١,٨٤	

(٣) يتم البيع في إحدى متاجر التجزئة باستخدام بطاقات إئتمان يصدرها بنكين (بنك أ وبنك ب). ويتم يومياً إيداع قسائم البيع الآجل في حسابي هذين البنكين. كما يتم - يومياً - إعداد دفعات لكل من قسائم البيع الآجل، وقسائم الإيداع بالبنك، ومستندات مردودات المبيعات، فضلاً عن تثقيب بيانات هذه القسائم والمستندات على بطاقات تمهيداً لمعالجتها بالكومبيوتر. ويتم أسبوعياً إعداد كشوف الكومبيوتر لحسابي النقدية المحصلة من بطاقات الإئتمان بدفتر الأستاذ العام. كما يتم تلقائياً تحويل قيمة قسائم البيع الآجل المودعة بحساب بنك الشركة اسبوعياً بواسطة هذين البنكين. أما بطاقات الإئتمان المسروقة أو التي انتهى تاريخها، فيتم خصمها مرة أخرى (استنزالها من الإيداعات) من حساب الشركة لدى البنك.

وقد حصل مراجع الشركة على الصور التالية من الكشوف التفصيلية لحساب النقدية بدفتر الأستاذ العام، فضلاً عن ملخص لكشوفات حساب البنك ومذكرة التسوية التي أعدت يدوياً عن الأسبوع المنتهي في آخر ذي الحجة ١٤٠٥هـ.

شركة. . . . كشف تفصيلي لحسابي النقدية بالبيع الآجل بدفتر الاستاذ العام

	بنك (أ)	بنك (ب)
	مدين (دائن)	مدين (دائن)
رصيد أول الفترة في ٢٣ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ (قسائم ايداع بيع آجل لم تحصل من البنكين)	١٢٠٠٠ ريال	٤٢٠٠ ريال
قسائم البيع الآجل المودعة:		
٢٧ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ	٢٥٠٠	٥٠٠٠
٢٨ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ	٣٠٠٠	٧٠٠٠
٢٩ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ	صفر	٥٤٠٠
٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ	١٩٠٠	٤٠٠٠
٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ	٢٢٠٠	٦٠٠٠
تحويلات نقدية في ٢٧ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ	(١٠٧٠٠)	صفر
استنزال قيمة قسائم بيع آجل (بطاقات انتهى تاريخها)	(٣٠٠)	(١٦٠٠)
قسائم بيع آجل مودعة بالخطأ	(١٤٠٠)	(١٠٠٠)
اعادة تصحيح القسائم	١٠٠٠	١٤٠٠
مردودات مبيعات عن الاسبوع الأخير من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ	(٦٠٠)	(١٢٠٠)
رصيد ٣٠ ذي الحجة ١٤٠٥ هـ (قسائم بيع آجل لم تحصل)	٩٧٠٠ ريال	٢٩٢٠٠ ريال

شركة.....

ملخص كشوف حسابي بنكي بطاقات الائتمان عن

الاسبوع المنتهي في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ

	بنك (أ) (مدين) أو	بنك (ب) دائن
الرصيد أول الفترة في ٢٣ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ (قسائم ايداع بيع آجل لم تحصل من البنكين).	١٠ ٠٠٠ ريال	صفر ريال
قسائم البيع الآجل المودعة:		
في ٢٣ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ	٢ ١٠٠	٤ ٢٠٠
في ٢٧ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ	٢ ٥٠٠	٥ ٠٠٠
في ٢٨ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ	٣٠٠٠	٧ ٠٠٠
في ٢٩ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ	٢ ٠٠٠	٥ ٥٠٠
٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ	١ ٩٠٠	٤ ٠٠٠
تحويلات نقدية:		
في ٢٧ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ	(١٠ ٧٠٠)	صفر
في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ	صفر	(٢٢ ٦٠٠)
استنزال قيمة قسائم بيع آجل:		
بطاقات مسروقة	(١٠٠)	صفر
بطاقات انتهى تاريخها	(٣٠٠)	(١ ٦٠٠)
قسائم بيع آجل مودعة بالخطأ	(١ ٤٠٠)	(١ ٠٠٠)
مصروفات خدمة بنكية	صفر	(٥٠٠)
مصروفات بنكية أخرى	(٤٠٠)	صفر
رصيد ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ (قسائم بيع آجل لم تحصل حتى ٣٠ من ذي الحجة).	٨ ٦٠٠ ريال	صفر ريال

منشأة . . . . .

مذكرة تسوية البنك

عن الأسبوع المنتهي في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥

رقم البند		بنك أ إضافة	أو	بنك ب (خصم)
١ -	رصيد كشف الحساب بكل بنك في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ.	٨٦٠٠ ريال		صفر
٢ -	قسائم بيع آجل مودعة بالطريق في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ	٢٢٠٠		٦٠٠٠
٣ -	إعادة ايداع قسائم بيع آجل غير صحيحة (أودعت بطريق الخطأ).	١٠٠٠		١٤٠٠
٤ -	الفرق في ايداعات ٢٩ ذي الحجة ١٤٠٥.	(٢٠٠٠)		(١٠٠)
٥ -	مصروفات بنك أخرى.	٤٠٠		صفر
٦ -	نقدية بنك محولة لكنها لم تسجل بعد.	صفر		٢٢٦٠٠
٧ -	مصروفات الخدمة البنكية	صفر		٥٠٠
٨ -	استنزال قيمة قسائم بيع آجل عن بطاقات مسروقة.	١٠٠		صفر
٩ -	مردودات مبيعات مسجلة ولكنها لم تثبت بكشف البنك.	(٦٠٠)		(١٢٠٠)
	رصيد دفتر الاستاذ العام.	٩٧٠٠ ريال		٢٩٢٠٠ ريال

المطلوب :

على ضوء فحص مذكرة تسوية حساب البنك والمعلومات المتاحة بالكشف التفصيلي وملخص كشوف حساب البنك، ما إجراءات المراجعة للتحقق من بيانات مذكرة التسوية؟ .

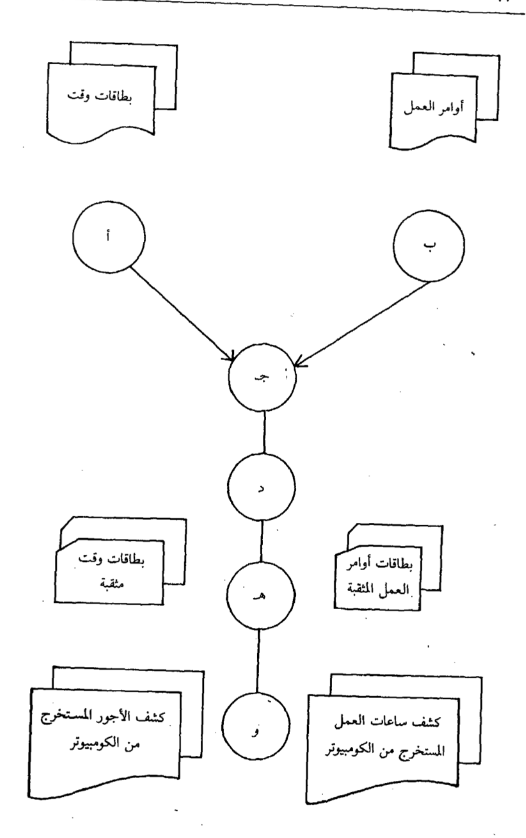
افترض أن جميع المبالغ جوهرية وأن جميع العمليات الحسابية دقيقة .

نظم إجابتك على النحو التالي مستخدماً رقم البند المناسب لكل بند من البنود الواردة بمذكرة التسوية :

رقم البند	إجراءات المراجعة

(٤) قام المحاسب القانوني لإحدى الشركات الصناعية بفحص إجراءات جمع عدد ساعات العمل المباشر المتعلقة بالأوامر االانتاجية. ويتم نظام دفع الأجور للعاملين على أساس الساعات، ويعادل أجر الساعة الإضافية مرة ونصف أجر الساعة العادية. وفيما يلي خريطة تدفق تلخص معالجة ساعات العمل المباشر لتحديد الأجور وتكلفة الأمر.

ويقوم قسم تسجيل الوقت بتنفيذ الخطوتين (أ) و(جـ)، وقسم الانتاج بتنفيذ الخطوة (ب)، وقسم مراقبة ومراجعة الأجور بتنفيذ الخطوة (د)، وقسم التثقيب بتنفيذ الخطوة (هـ)، ومركز الكومبيوتر بتنفيذ الخطوة (و).


أوامر العمل
بطاقات وقت
ب
أ
جـ
د
بطاقات أوامر العمل المثقبة
هـ
بطاقات وقت مثقبة
كشف ساعات العمل المستخرج من الكومبيوتر
و
كشف الأجور المستخرج من الكومبيوتر

المطلوب: بالنسبة لكل خطوة من الخطوات من أ إلى و:.

١ ـ حدد الأخطاء الممكنة أو المخالفات التي قد تحدث.

٢ ـ حدد إجراء الرقابة الذي يؤثر على كل خطأ أو مخالفة.

٣ ـ ناقش باختصار الاختبار المناسب للالتزام بالسياسات.

ملحوظة: يجب أن تقتصر مناقشتك على معالجة المدخلات من ساعات العمل المباشر كما تظهر بالخطوات من أ إلى و بخريطة التدفق، ولا تناقش الإجراءات المتعلقة بالأفراد كالتعيين والترفيع وإنهاء الخدمة ومعدلات الأجر. كذلك لا تناقش في الخطوة (و) الأساليب الرقابية على أجهزة الكومبيوتر وبراجه التشغيلية.

نظم إجابتك لكل خطوة من خطوات معالجة المدخلات على النحو التالي:

الخطوة	الأخطاء أو المخالفات الممكنة	إجراءات الرقابة	الاختبار المناسب للالتزام بالسياسات

(٥) فيما يلي إجراءات نظام الأجور بشركة الجميح الصناعية التي يعمل بها ما يقرب من ٥٠ عامل بأقسام الإنتاج:

يتولى مشرف العمال بالمصنع عقد مقابلات مع المرشحين للعمل، وبناء على هذه المقابلات إما أن يقبلهم للعمل أو يرفضهم. وعند التعيين، يقوم المرشح بتعبئة نموذج الحالة الاجتماعية ويسلمه لمشرف العمال الذي يتولى بدوره كتابة معدل أجر الساعة في ركن خاص بهذا النموذج، ثم يسلمه بعد ذلك لكاتب الأجور كإشعار بتعيين العامل. أما أي تعديلات في معدلات الأجور فتتم بناء على توصيات شفهية من مشرف العمال.

يتم الاحتفاظ بنماذج بطاقات الوقت في صندوق خاص بالقرب من مدخل المصنع، حيث يأخذ كل عامل بطاقة وقت في صباح يوم السبت ويكتب عليها اسمه ويسجل فيها مواعيد حضوره وانصرافه. وفي نهاية الأسبوع يضع العمال بطاقات الوقت التي تخصهم في صندوق خاص بالقرب من باب المصنع.

وفي صباح يوم السبت، يأخذ كاتب الأجور بطاقات الوقت المستوفاة من الصندوق. ويتولى اثنين من كتبة الأجور توزيع بطاقات الوقت بينهما حسب الحروف الأبجدية، حيث يأخذ الأول البطاقات من حرف أ إلى حرف س بينما يأخذ الثاني من حرف ش إلى حرف ي. ويعتبر كل كاتب مسؤولاً مسؤولية كاملة عن الأجور التي تخص مجموعة البطاقات التي في حيازته، حيث يقوم بحساب إجمالي الأجر والاستقطاعات وصافي الأجر، وترحيل هذه التفاصيل إلى سجلات أجور العاملين فضلاً عن قيامه بإعداد وترقيم شيكات الأجور. أما العاملين الذين لم تظهر لهم بطاقات وقت فيتم حذفهم تلقائياً من حساب الأجور.

توقع شيكات الأجور يدوياً بواسطة كبير المحاسبين، وترسل بعد ذلك لمشرف العمال الذي يوزعها - بدوره - على العاملين بالمصنع فضلاً عن سعيه لتسليم الشيكات للعاملين الغائبين. وفيما يتعلق بحساب بنك الأجور، يقوم كبير المحاسبين بتسويته، كما أنه يتولى أيضاً إعداد التقارير المختلفة الربع سنوية والسنوية لضرائب الأجور.

المطلوب:

أ - حدد مواطن الضعف الجوهرية في نظام الرقابة الداخلية وكذلك الأخطاء المحتمل أن تنتج عنها بالقوائم المالية.

ب - ما إجراءات الرقابة الداخلية التي تقترحها لتحسين النظام بالنسبة لكل موطن ضعف حددته في المطلوب السابق؟

جـ - ما الاختبار الأساسي الذي يجب التوسع فيه بالنسبة لكل موطن ضعف حددته في المطلوب أ؟.

(٦) افترض أنك كلفت بمهمة مراجعة القوائم المالية لشركة الجزيرة للمقاولات. وتقوم الشركة بدفع الأجور نقداً لعمالها بناء على رغبتهم وتوفيراً للنفقات.

وخلال مراجعتك لخزينة النثريات وجدت بها حوالي ٢٠٠ ريال منها ١٨٥

ريال تخص أجور لم يتقدم أصحابها لصرفها، وبجانب ذلك اكتشفت أن الشركة وضعت إجراءاً معيناً بخصوص أي أجور لم يتقدم أصحابها لصرفها بخزينة النثريات يتمثل في أن هذه النقدية يمكن استخدامها لسداد تلك الأجور في حالة تقدم أصحابها لصرفها.

وترى الشركة أن مثل هذا الإجراء من شأنه أن يقلل عدد الشيكات المسحوبة لاستعاضة مبلغ خزينة النثريات ويركز مسؤولية الاحتفاظ بكل النقدية المتبقية في شخص واحد.

المطلوب:

أ ـ هل يحقق نظام الشركة رقابة داخلية جيدة على الأجور التي لم يتقدم أصحابها لصرفها؟ اشرح بالتفصيل.

ب ـ إذا كانت الشركة تصر على دفع الرواتب نقداً، فما الإجراءات التي توصي بها لتحقيق أفضل رقابة داخلية على الأجور التي لم يتقدم أصحابها لصرفها.

(٧) تعمل شركة السديري، في مجال الصرافة والإقراض حيث تمتلك ١٠٠ فرع. ويوجد لكل مكتب مدير خاص بالإضافة إلى أربعة أو خمسة من المرؤوسين يتم تعيينهم وتوظيفهم بواسطة هذا المدير. ويقوم مديرو الفروع بإعداد كشوف الأجور الأسبوعية متضمنة رواتبهم، كما يتم سداد هذه الأجور من النقدية المتاحة بالفرع بعد توقيع الموظف على كشف الأجور. ويتم تسجيل ساعات العمل في كشف الأجور من واقع بطاقات وقت يعدها هؤلاء الموظفين ويعتمدها المدير.

وترسل كشوف الأجور الأسبوعية إلى المكتب الرئيسي للشركة مرفقاً بها القوائم والتقارير المحاسبية الأخرى، حيث يقوم المختص بهذا المكتب بإعداد التقارير المطلوبة للجهات الحكومية بشأن الرواتب واستقطاعاتها من واقع ملفات أجور العاملين وكشوف الأجور الأسبوعية.

ويتم تحديد الرواتب بواسطة المكتب الرئيسي وفقاً لقوائم توصيف الوظائف. أما الأمور المتعلقة بتعديل الرواتب، والترفيع والتنقلات، فيتم اعتمادها من قبل لجنة الرواتب بالمكتب الرئيسي بناء على التوصيات التي يرفعها مديرو

الفـروع ومشرفو المنـاطق. كما أن مـديري الفـروع لهم الحق في إبداء الـرأي لدى لجنة الرواتب بخصوص التعيينات الجديدة للموظفين وكـذلك إنهاء الخـدمة. أمـا بالنسبة للعاملين المؤقتين الذين يعملون لفترة محدودة من الوقت فيتم استخـدامهـم دون الرجوع للجنة الرواتب.

المطلوب:

أ ـ بناء على فحصك لنظام الأجـور، ما مـواطن الضعف التي تراهـا في هذا النظام؟

ب ـ ضـع برنـامجاً لمـراجعة الأجـور يمكن للمكتب الرئيسي استخـدامه عنـد مراجعة أجور الفرع.

ثالثاً: المشاكل

(١) اختار أفضل إجابة لكـل من الأسئلة التاليـة والمتعلقة بـأساليب الـرقابـة على النقدية بصفة عامة.

أ ـ أي إجـراءات المراجعـة التاليـة يعد أكـثر ملائمـة عندمـا تكون الـرقابـة الداخلية على النقديـة ضعيفة أو عنـدما يـطلب العميل فحص عمليـات النقدية؟

(١) إعداد وتحليل مذكرة تسوية حساب البنك ذات الأعمدة الأربعة.

(٢) التسوية العادية لحساب البنك.

(٣) المصادقات.

(٤) تقييم نسبة النقدية إلى الالتزامات الجارية.

ب ـ من أفضل أساليب المراجعة لاكتشاف التلاعب بين أرصدة البنـوك التي يتعامل معها العميل:

(١) فحص مكونات قسائم الإيداع الأصلية.

(٢) فحص كشوف حساب البنك للفترة التالية للسنة موضح الفحص والمتسلمة مباشرة من البنوك.

(٣) إعداد جدول بالتحويلات بين البنوك.

(٤) إعداد مذكرة تسوية البنك في نهاية السنة.

جـ - تعتبر عملية التلاعب بأرصدة البنوك من الأساليب التي يمكن استخدامها لإخفاء عجز النقدية. أياً من الآتي يمثل أفضل إجراء يستطيع المراجع استخدامه لاكتشاف التلاعب بأرصدة البنوك؟

(١) فحص تفاصيل الإيداعات في جميع حسابات البنوك خلال الفترة التالية لتاريخ الميزانية العمومية.

(٢) مقارنة يومية المقبوضات النقدية مع بيانات قسائم الإيداع الأصلية في تواريخ تالية لتاريخ القوائم المالية.

(٣) فحص الشيكات المنصرفة والمرفقة مع كشوف حساب البنك للفترة التي تلي تاريخ القوائم المالية.

(٤) مقارنة أرصدة نهاية السنة الواردة بمصادقات البنوك مع مثيلتها من الأرصدة التي ظهرت في تسوية حساب البنك التي أعدها العميل.

د - إن استخدام التأمين على العاملين ضد خيانة الأمانة من شأنه أن يحمي الشركة من خسائر الاختلاسات وأيضاً:

(١) يحمي العاملين الذين يرتكبون مخالفات عن غير عمد قد تؤدي إلى خسائر نقدية.

(٢) يسمح للشركة بتطبيق مثل هذا النوع من التأمين على باقي المجالات المختلفة للرقابة المحاسبية الداخلية.

(٣) يقلل من حاجة الشركة لعمل تأمين من نوع آخر باهظ التكاليف.

(٤) يخفض مخاطر استخدام أفراد مشكوك في أمانتهم في مواقع ثقة.

هـ - تضعف الرقابة الداخلية على النقدية عندما يكون الموظف المكلف باستلام المقبوضات من العملاء بالبريد هو نفسه الذي يتولى:

(١) إعداد كشوف المقبوضات النقدية.

(٢) تنزيل قيمة المقبوضات من أرصدة حسابات العملاء بالأستاذ الفرعي.
(٣) إعداد قسائم إيداع البنك لجميع المقبوضات الواردة بالبريد.
(٤) الاحتفاظ بخزينة النثريات.

و ـ عادة ما تقع مسؤولية الاتصال بالبنوك لغرض فتح حسابات الشركة على:
(١) مجلس الإدارة.
(٢) أمين الصندوق.
(٣) المراقب المالي.
(٤) لجنة خاصة..

ز ـ قام الصراف في احدى الشركات باخفاء عجز النقدية لديه بصرف شيك (مسحوب على بنك الشركة خارج المدينة) من بنك محلي دون تسجيله بالدفاتر. كيف يمكن للمراجع أن يكتشف مثل هذا الحدث؟
(١) الحصول على مصادقات لجميع أرصدة البنوك في ٣٠ من ذي الحجة.
(٢) عد النقدية عند انتهاء يوم ٣٠ من ذي الحجة.
(٣) اعداد مذكرة تسوية لكل حساب بنك في ٣٠ من ذي الحجة.
(٤) فحص الشيكات المنصرفة والمرتجعة مع كشوفات حساب البنك الدورية.

ح ـ لتحقيق رقابة محاسبية جيدة، بالنسبة للشيكات المؤجلة التاريخ والتي يصدرها العملاء لسداد المستحق عليهم، يجب على الشركة:
(١) تظهيرها.
(٢) اعادتها للعميل.
(٣) تسجيلها كمبيعات نقدية.
(٤) وضعها تحت مسئولية اثنين من الموظفين.

ط ـ قد تسعى بعض الشركات لتحويل جزء من النقدية المتسلمة من العمليات العادية للشركة الى «أموال مخصصة للنثريات والاكراميات».

وهنا يواجه المراجع صعوبة كبيرة لاكتشاف هذا التحويل خاصة اذا كانت هذه النقدية ناتجة من:

(١) بيع الخردة.
(٢) توزيعات.
(٣) مردودات مشتريات.
(٤) مبيعات بشروط الدفع عند الاستلام.

ي ـ عادة ما تكون الرقابة على خاتم توقيع الشيكات من مسئولية:

(١) السكرتير.
(٢) رئيس الحسابات.
(٣) نائب المدير لشئون التمويل.
(٤) رئيس الخزينة.

ك ـ فيما يتعلق باجراءات المقبوضات والمدفوعات النقدية، أياً من نقاط الضعف التالية أقل أهمية للمراجع؟

(١) توقيع الشيكات بواسطة شخص واحد فقط.
(٢) توزيع الشيكات بواسطة المراقبة المالي.
(٣) فشل أمين الصندوق في وضع الأسم الحقيقي والعنوان على الشيك.
(٤) استخدام المقبوضات النقدية لسداد المستحقات نقداً.

(٢) اختار أفضل اجابة لكل من الأسئلة التالية والمتعلقة بأساليب الرقابة الداخلية على الأجور.

أ ـ أى أنواع المنشآت التالية يركز فيها المراجع على فحص أساليب الرقابة الداخلية على تبويب الأجور والرواتب؟

(١) منشأة صناعية.
(٢) منشأة تعمل في تجارة التجزئة.
(٣) منشأة تعمل في تجارة الجملة.
(٤) منشأة خدمات.

ب ـ يرى المحاسب القانوني أن الرقابة الداخلية على نظام الأجور تكون أقل

فاعلية اذا كان مشرف قسم الأجور مسئولاً عن:
(١) فحص واعتماد تقارير وقت العمال التابعين لقسمه.
(٢) توزيع شيكات الأجور على عمال قسمه.
(٣) الاشراف على عمال قسمه.
(٤) رفع الطلبات الخاصة بتعديلات أجور عمال قسمه.

حـ ـ يفضل أن يكون المسئول عن توزيع شيكات الأجور:
(١) كاتب الحسابات.
(٢) كاتب الأجور.
(٣) الصراف.
(٤) موظف الاستقبال أو الاستعلامات.

د ـ لتحقيق رقابة داخلية جيدة على اجراءات دفع الأجور نقداً:
(١) يجب على كاتب الأجور أن يضع بالمظروف الخاص بالأجر المبلغ النقدي وقائمة بتفاصيل صافي الراتب.
(٢) يجب أن تبقى المظاريف التي تحتوي على مبالغ الأجور التي لم تصرف لأصحابها لدى صراف الرواتب بالشركة.
(٣) يجب على من يتسلم الأجر أن يوقع بذلك.
(٤) يجب الاحتفاظ بحساب منفصل عن الأجور التي تتم بشيكات.

هـ ـ من مظاهر الرقابة الداخلية الفعالة على وظيفة الأجور:
(١) ضرورة تسوية اجمالي الوقت ببطاقات الوقت المثقبة مع تقارير أمر الانتاج بواسطة المختص بأمر الانتاج.
(٢) ضرورة اشراف قسم شئون الافراد على قسم الأجور.
(٣) ضرورة أن يكون موظفي قسم الأجور مسئولين عن الاحتفاظ بسجلات الافراد.
(٤) ضرورة مقارنة اجمالي وقت أوامر الانتاج مع اجمالي الوقت ببطاقات الوقت المثقبة.

و ـ يفضل أن يكون المسئول عن توزيع شيكات الأجور:

(١) صراف الرواتب بالشركة.

(٢) أحد موظفي قسم الحسابات.

(٣) المراجع الداخلي.

(٤) موظف بالنبك الذي تحتفظ فيه الشركة بحساب بنك ـ أجور.

ز ـ من المناسب لقسم الأجور أن يكون مسئولاً عن وظيفة:

(١) اعتماد سجلات وقت العمال.

(٢) الاحتفاظ بسجلات العمال والبت في الأمور المتعلقة بتخفيض أو زيادة العمالة.

(٣) اعداد تقارير الاستقطاعات الضريبية للجهات الحكومية.

(٤) الاحتفاظ المؤقت بشيكات الأجور التي لم يتقدم أصحابها لصرفها.

ح ـ يجب أن تتضمن الرقابة الداخلية الفعالة على وظيفة الأجور بعض الاجراءات التي من شأنها تحقيق الفصل بين الواجبات المتعلقة بسداد رواتب العاملين وبين:

(١) الرقابة على مستحقات التأمين.

(٢) الاحتفاظ بملفات الافراد.

(٣) اعتماد المزايا العينية.

(٤) توظيف عمال جدد.

ط ـ ما **أفضل** وصف للرقابة الداخلية الجيدة على الأجور؟

(١) ضرورة وضع عمليات الأجور تحت اشراف قسم شئون الافراد.

(٢) ضرورة حماية بيانات الأجور المعتمدة بشيء من العناية منعاً للتلاعب والاختلاس.

(٣) ضرورة الفصل بين المهام المتعلقة بتوظيف العمال، وحساب الأجور، ودفع الرواتب.

(٤) ضرورة استخدام الشيكات عند صرف الأجور بدلاً من السداد النقدي المباشر.

ي ـ من الوسائل الرقابية الفعالة لاثبات صحة بطاقات وقت عمال قسم الانتاج :

(١) فحص بطاقات الوقت بعناية بواسطة الأفراد المسئولين عن توزيع شيكات الأجور.

(٢) احتفاظ شخص واحد فقط بسجلات الوقت.

(٣) اعتماد مشرف العمال لتقارير الوقت اليومية لأوامر الانتاج ومقارنتها باجمالي ساعات العمل ببطاقات الوقت.

(٤) ملاحظة المراجعون الداخليون توزيع شيكات الأجور على أساس مفاجىء.

ك ـ لتحقيق رقابة محاسبية داخلية فعالة لشيكات الأجور التي لم يتقدم أصحابها لصرفها والمحتفظ بها في قسم الخزينة، فانه يجب على قسم الحسابات :

(١) الغاء هذه الشيكات تماماً وايقاف سدادها.

(٢) اعداد كشف دوري بالأجور التي لم يتقدم أصحابها لصرفها.

(٣) المحاسبة عن جميع الأجور التي لم يتقدم أصحابها لصرفها ضمن حسابات الالتزامات الجارية.

(٤) اجراء متابعة دورية للشيكات الفعلية التي تمثل أجور لم يتقدم أصحابها لصرفها.

ل ـ من نقاط الضعف في الرقابة الداخلية هو اسناد مشرف القسم مسئولية :

(١) فحص واعتماد تقارير وقت عمال القسم.

(٢) البت في طلبات تعديل أجور عمال القسم.

(٣) التصديق على شيكات أجور العمال الذين انتهت خدمتهم.

(٤) توزيع شيكات الأجور على عمال القسم.

(٣) استخدام المعلومات التالية والمتعلقة باجراءات مراجعة النقدية في الاجابة على النقاط التالية أ و ب و جـ .

فيما يلي بيانات أربع تحويلات نقدية بين بنوك عميل ما خلال الفترة ما بين نهاية ذي الحجة ١٤٠٤ هـ وبداية محرم ١٤٠٥ هـ .

	حساب البنك الأول تاريخ الدفع		حساب البنك الثاني تاريخ الاستلام	
	وفقاً للبنك	وفقاً للدفاتر	وفقاً للبنك	وفقاً للدفاتر
التحويل الأول	١٢/٣٠	١٢/٢٩	١٢/٣٠	١٢/٢٩
« الثاني	١/٢	١٢/٢٩	١٢/٣٠	١٢/٣٠
« الثالث	١/٣	١٢/٣٠	١/٢	١/٢
« الرابع	١/٣	١٢/٣٠	١/٢	١٢/٣٠

أ ـ أي التحويلات النقدية ينطوي على خطأ في استقلال الفترة المالية في ٣٠ ذي الحجة ١٤٠٤ هـ؟

ب ـ أي التحويلات النقدية ستظهر كايداعات بالطريق بمذكرة تسوية البنك التي تعد في ٣٠ ذي الحجة ١٤٠٤ هـ ؟

جـ ـ أي التحويلات النقدية لن تظهر كشيكات لم تصرف بمذكرة التسوية التي تعد في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٤ هـ ؟

(٤) اختار أفضل اجابة لكل من الأسئلة التالية والمتعلقة باجراءات مراجعة النقدية .

أ ـ يجب على المراجع أن يرسل مصادقات لجميع البنوك التي تتعامل معها شركة العميل خلال العام بغض النظر عن رصيد نهاية العام حيث :

(١) تساعد هذه المصادقات أيضاً على الحصول على معلومات بشأن مديونية البنك .

(٢) يساعد مثل هذا الاجراء على كشف التلاعب بين أرصدة البنوك .

(٣) يعد ذلك الاجراء من متطلبات معايير المراجعة المتعارف عليها .

(٤) يساعد هذا الاجراء على اعفاء المراجع من أى مسئولية بشأن عدم اكتشاف شيكات مزورة .

ب - فيما يتعلق بالالتزامات المحتملة فان الشكل النمطي للمصادقات الصادر عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي يتطلب معلومات تتعلق بأوراق القبض التي:

(١) في حيازة الشركة ومحفوظة لدى البنك.
(٢) يحتفظ بها البنك للتحصيل.
(٣) تم تحصيلها بواسطة البنك.
(٤) خصمت في البنك.

جـ - يجب تنسيق عملية قيام المراجع بحصر وعد نقدية العميل بحيث تتوافق مع:

(١) دراسة نظام الرقابة الداخلية المتعلق بالنقدية.
(٢) الاقفال في تاريخ القوائم المالية.
(٣) عملية فحص الأوراق المالية.
(٤) جرد المخزون.

د - تهدف مصادقات النقدية بالبنك الى الحصول على المعلومات التالية فيما عدا:

(١) تاريخ استحقاق قرض من البنك.
(٢) المبلغ المسدد من القرض.
(٣) وصف الضمانات المتعلقة بالقرض.
(٤) سعر الفائدة على القرض.

هـ - تهدف الموازنة النقدية الى:

(١) ضمان كفاية الأموال المتاحة في جميع الأوقات لسداد الالتزامات.
(٢) قياس مدى التزام الشركة باجراءات الموازنة.
(٣) منع ترحيل المقبوضات والمدفوعات النقدية لحسابات غير صحيحة.
(٤) ضمان اتساق اجراءات المحاسبة عن المقبوضات والمدفوعات النقدية من سنة لأخرى.

(٥) اختـار أفضل اجـابة لكـل من الأسئلة التاليـة والمتعلقـة بعمليـات مـراجعـة الأجور.

أ ـ عنـدما يقـوم المراجـع بملاحـظة عملية تـوزيع شيكـات الأجور بشكـل مفاجىء، فانه يهدف بذلك الى:

(١) التأكد من أن جميع شيكات الأجور التي لم يتقدم أصحابها لصرفها قد عادت للصراف بالطريقة الصحيحة.

(٢) التأكد من أن صراف الأجور لا يتدخل في عملية توزيع شيكات الأجور.

(٣) تحديد هوية كافة الموزع عليهم الشيكات.

(٤) التأكد من أن الأجور تصرف لعمال الشركة الحقيقيين. وليس لأفراد وهميين.

ب ـ يرغب المراجع ـ عند اختبار عمليات الأجـور بشركة كـبرى ـ أن تكون العينة المختارة من كشوف أسماء العاملين بالشركة خلال الفـترة موضـع الفحص، لا تتضمن اسماء وهمية.
أفضل اجراء لتحديد ذلك هو:

(١) الاتصال التليفوني مع العاملين.

(٢) التتبع من سجل شئون الأفراد الى كشوف أجور العاملين.

(٣) الاتصال بالنقابة أو بأى تنظيمات أخرى مستقلة.

(٤) فحص سجلات قسم شئون الافراد.

جـ ـ أي الاجراءات التالية التي يجب أن يجريها المراجع في العادة عند اختبار عمليات الأجور؟

(١) مقابلة العاملين المختارين ضمن عينة احصائية لعمليات الأجور.

(٢) تتبع عدد سـاعات بـطاقات الـوقت وتقاريـر الـوقت التي وقعهـا مشرف العمال.

(٣) اجـراء مصـادقـات بخصـوص الاستقـطاعـات التي تستقـطع من رواتب العاملين وذلك مع الجهات الحكومية المختصة.

(٤) فحص توقيعات شيكات الرواتب المدفوعة.

د ـ من المهم للمراجع أن يلاحظ عملية توزيع شيكات الأجور بصورتها المعتادة اذا:

(١) وجد الفصل واجبات نظام الأجور أقل من القدر الكافي لتحقيق رقابة داخلية فعالة.

(٢) كان اجمالي الأجور يمثل جزءاً كبيراً من التكاليف الكلية للعمليات.

(٣) لم يتمكن من ملاحظة توزيع شيكات الأجور في شكلها المعتاد خلال مراجعة السنة السابقة.

(٤) كان معدل دوران العمال مرتفعاً.

هـ ـ في حالة المعالجة الالكترونية لبيانات الأجور، فانه يفضل اجراء اختبار المجاميع الرقابية Hash Totals على:

(١) اجمالي الأجر.

(٢) ساعات العمل.

(٣) رقم القسم.

(٤) عدد العمال.

و ـ يهتم المراجع أساساً عند فحص نظام الأجور باحتمال:

(١) وجود مدفوعات مغالي فيها ومدفوعات غير معتمدة.

(٢) تسجيل اجمالي الأجور في حسابات غير صحيحة.

(٣) وجود خطأ في تجميع سجلات الوقت للعاملين.

(٤) زيادة قيمة الاستقطاعات من رواتب العمال.

ز ـ أفضل طريقة يتأكد بها المراجع من حقيقة الأسماء التي يصرف لها الأجور هي:

(١) فحص دقة واستكمال سجلات شئون الإفراد.

(٢) فحص أسماء العاملين المسجلة على اقرارات ضريبة الأجور للتأكد من تطابقها مع السجلات المحاسبية للأجور.

(٣) ملاحظة توزيع شيكات الأجور في شكلها المعتاد.

(٤) زيارة مواقع العمل والاطلاع على أرقام هوية العمال.

ح ـ اذا لم يتمكن المراجع من ملاحظة توزيع شيكات الأجور بصورة ملائمة نظراً لضخامة الشركة موضع المراجعة، فانه يجب في مثل هذه الظروف:

(١) أن تقتصر الملاحظة على قسم واحد أو أكثر من الأقسام المختارة.

(٢) أن تتم الملاحظة لجميع الاقسام بغض النظر عن النتائج المتوقعة.

(٣) الاستغناء عن الملاحظة واستخدام اجراءات بديلة أخرى للمراجعة.

(٤) أن تقتصر الملاحظة على تلك الأقسام التي يسهل حصر العاملين فيها.

ط ـ من الاجراءات المعتادة في مراجعة الأجور هو تتبع بنود مختارة من يومية الأجور الى بطاقات وقت العاملين المعتمدة من مشرف شئون الافراد. ويتم تصميم هذا الاجراء لتوفير دليل اثبات:

(١) يؤيد وجود عاملين حقيقين فضلاً عن صحة حساب الأجور المدفوعة لهم.

(٢) يؤيد التحقق من أن تكلفة أوامر الانتاج التي عمل بها العاملين تم تحميلها بتكلفة العمالة المناسبة.

(٣) يؤيد التحقق من فاعلية الأساليب الرقابية المتعلقة بمدفوعات الأجور.

(٤) يؤيد التحقق من أن جميع العاملين قد عملوا عدد الساعات التي حسبت على أساسها الأجر المدفوع لهم.

ي ـ فيما يتعلق بمراجعة دقة ساعات العمل، فان المراجع عادة ما يقارن بطاقات الوقت مع:

(١) سجلات شئون الافراد.

(٢) بطاقات وقت الأمر.

(٣) تقارير انحرافات الأجور.
(٤) الوقت المسجل في كشف الأجور.

(٦) فيما يلي جزء من قائمة استقصاء عن الرقابة الداخلية بهدف تقييم أساليب الرقابة المحاسبية الداخلية على نظام الأجور. وتعني اجابة السؤال «بنعم» موطن قوة بالنظام بينما تدل الاجابة «لا» على موطن ضعفه.

أ ـ هل يتم الاحتفاظ بملفات الافراد في قسم منفصل لشئون الافراد؟

ب ـ هل يتم توظيف العمال الجدد وانهاء الخدمة وتغيير معدلات الأجور بعد تصديق المختصين في قسم شئون الافراد والاقسام التشغيلية الأخرى؟

جـ ـ هل يتولى قسم الأجور معالجة بيانات توظيف العمال الجدد والمستغنى عنهم وكذلك بيانات انهاء الخدمة وتغيرات معدلات الأجور؟

د ـ هل تم اعتماد استقطاعات الأجور والموافقة عليها من قبل العاملين؟

هـ ـ هل بيانات تسجيل الوقت المستخدمة في اعداد الأجور مدعمة بشكل كافي ببطاقات الوقت؟

و ـ هل يتم معالجة جميع استقطاعات الأجور بشكل صحيح؟

ز ـ هل يعتمد مشرفي الاقسام جميع ساعات العمل العادية والاضافية؟

ح ـ هل تطابق الشيكات المصدرة للعاملين مع صافي الأجور بكشف الرواتب بواسطة الموظف المسئول عن حساب الرواتب؟

ط ـ هل مفردات كشف الأجور مدعمة بالشيكات المنصرفة؟

ي ـ هل يتم تحديد هوية كافة الموزع عليهم الشيكات؟

ك ـ هل تتم متابعة الأجور التي لم يتقدم أصحابها لصرفها، وذلك بعمل قيود ردها الى النقدية واثبات الالتزام الجاري المقابل؟

المطلوب: حدد لكل سؤال من الأسئلة السابقة ما يلي:

أ ـ الخطأ أو المخالفة التي صمم السؤال لاكتشافها.

ب ـ أثر غياب الصفة الرقابية على القوائم المالية.

جـ ـ اختبار الالتزام بالسياسات اللازمة للتأكد من فاعلية الاجراء الرقابي وذلك اذا كانت الاجابة على سؤال الرقابة الداخلية «بنعم» مع الاشارة لاجراء المراجعة المناسب (فحص مستندى، تتبع، اعادة عمليات حسابية، . . . الخ).

د ـ الاختبار الأساسي الذي يجب أن تتوسع فيه ـ ان وجد ـ اذا كان الاجراء الرقابي أو التزام به ضعيف.

نظم اجابتك على النحو التالية (اليك اجابة السؤال الأول كمثال).

السؤال	الخطأ أو المخالفة	الأثر على القوائم المالية	اختبار الالتزام بالسياسات	الاختبار الأساسي
أ	ادخال عمال وهميين وسداد أجور لهم	ضياع النقدية	الملاحظة	الملاحظة بشكل مفاجىء لاكتشاف عمال وهميين

(٧) اشرح هدف (أو أهداف) كل من الاختبارات الأساسية التالية للتحقق من أرصدة النقدية:

أ ـ جرد النقدية المتبقية في حضور الشخص المسئول عن حيازتها.

ب ـ تتبع قيود التسويات في حسابات النقدية من اليوميات حتى الترحيل بدفتر الأستاذ العام.

جـ ـ تتبع الايداعات التي تتم قرب نهاية الفترة.

د ـ فحص الرصيد الدفتري عن طريق المصادقات لاكتشاف أى قيود على النقدية بالبنك.

هـ ـ طلب مصادقات للتعرف على رصيد النقدية بكل بنك.

و ـ مراجعة اسم المستفيد والتاريخ والمبلغ لجميع الشيكات المنصرفة الموضحة بكشف الحساب الدوري الذي يرسله البنك.

ز ـ مقارنة الشيكات المنصرفة الموضحة بكشف البنك مع مبالغ قائمة الشيكات التي لم تصرف بعد للتحقق من الشيكات المحذوفة أو تلك التي بها أخطاء بقائمة الشيكات التي لم تصرف.

ح ـ اعداد جدول بالتحويلات بين البنوك قبل وبعد تاريخ القوائم المالية بثلاثة أيام تقريباً.

ط ـ اعداد وتحليل مذكرة تسوية حساب البنك ذات الأعمدة الأربعة.

(٨) حصل مراجع ما على كشف حساب البنك في ١٠ رجب والمرسل له مباشرة من البنك.

المطلوب:

اشرح كيف يستخدم كشف حساب البنك في:

أ ـ الفحص الذي يقوم به المراجع لمذكرة تسوية البنك المعدة ٣٠ جمادي الثاني.

ب ـ الحصول على أى معلومات أخرى للمراجعة.

(٩) فيما يلي المعلومات التي أمكن الحصول عليها عند مراجعة حساب النقدية لشركة المنصور في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ. وقد تحقق المحاسب القانوني من صحة كل من الرصيد الدفتر للنقدية، وكشوفات حساب البنك، والشيكات المرتجعة فيما عدا الملاحظات المذكورة.

أ ـ مذكرة التسوية في ٣٠ من ذي القعدة ١٤٠٥ هـ.

الرصيد بكشف حساب البنك		١٩٤٠٠ ريال
يضاف: ايداعات بالطريق		١١١٠
المجموع		٢٠٥٠٠ ريال
يطرح: شيكات لم تصرف بعد		
رقم ٢٥٤٠	١٤٠ ريال	
رقم ١٥٠١	٧٥٠	
رقم ١٥٠٣	٤٨٠	
رقم ١٥٠٤	٨٠	
رقم ١٥٠٥	١٣٠	
		٢٣٠٠
الرصيد بدفاتر الشركة		١٨٢٠٠ ريال

ب ـ ملخص كشف حساب البنك عن شهر ذي الحجة ١٤٠٥ هـ.

رصيد سابق مرحل	١٩٤٠٠ ريال
إيداعات	١٤٨٧٠٠
	١٦٨١٠٠ ريال
سحب	١٣٢٥٠٠
الرصيد في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ	٣٥٦٠٠ ريال

جـ - ملخص حساب النقدية بالدفاتر عن شهر ذي الحجة ١٤٠٥ قبل التسويات.

رصيد سابق مرحل	١٨٢٠٠ ريال
متحصلات	١٦٩٦٩٠
	١٦٧٨٩٠
مدفوعات	١٢٤٨٨٥
الرصيد في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ	٤٣٠٠٥ ريال

د - تتضمن الشيكات المنصرفة والمرفقة مع كشف البنك الخاص بشهر ذي الحجة المعلومات التالية:

رقم الشيك	تاريخه	المبلغ	
١٥٠١	٢٨ ذي القعدة ١٤٠٥ هـ	٧٥ ريال	يمثل هذا الشيك سداد فاتورة بمبلغ ٧٥٠ ريال وسجل في حساب النقدية بمبلغ ٧٥٠
١٥٠٣	٢٨ ذي القعدة ١٤٠٥ هـ	٥٨٠ ريال	يمثل هذا الشيك سداد فاتورة بمبلغ ٥٨٠ ريال وسجل في حساب النقدية بمبلغ ٥٨٠
١٥٢٣	٥ ذي الحجة ١٤٠٥ هـ	١٥٠ ريال	بفحص هذا الشيك اتضح انه لا يحمل توقيع وبمناقشة العميل في ذلك أوضح أن الشيك أرسل بالبريد دون قصد قبل توقيعه إلا أن المستفيد قد وافق على الشيك وأودعه بالبنك، وقد عالجه البنك رغم أنه غير صحيح قانوناً. وقد سجل هذا الشيك ضمن المدفوعات النقدية بالشركة.

١٥٢٨	١٢ ذي الحجة ١٤٠٥ هـ	٨٠٠ ريال	تم اصدار هذا الشيك بدلاً من الشيك رقم ١٥٠٤ الذي أعاده المستفيد بسبب تمزقه. ولم يتم إلغاء الشيك رقم ١٥٠٤ بالدفاتر.
ــــ	١٩ ذي الحجة ١٤٠٥ هـ	٢٠٠ ريال	شيك غير مرقم حصل عليه مدير الشركة (نظراً لعدم وجود دفتر الشيكات معه) وذلك كمبلغ مقدم مقابل نفقات السفر، وقد أغفل مدير الشركة إبلاغ موظف الحسابات بالشركة بهذا الشيك.
ــــ	٢٠ ذي الحجة ١٤٠٥هـ	٣٠٠ ريال	كان الساحب لهذا الشيك غير المرقم هو شركة المنصور.
١٥٣٥	٢٠ ذي الحجة ١٤٠٥ هـ	٣٥٠ ريال	تم التأشير على هذا الشيك بما يفيد عدم كفاية رصيد الشركة لدى البنك. وقد عاد للمستفيد لأن البنك اعتقد بطريق الخطأ أن الشيك مسحوب عن طريق شركة أخرى ومن ثم فقد تم أخطار المستفيد باعادة إيداع هذا الشيك.
١٥٧٥	٥ محرم ١٤٠٦ هـ	١٠٠٠٠ ريال	تم تسليم هذا الشيك للمستفيد في ٣٠ ذي الحجة ١٤٠٥ هـ كشيك مؤجل التاريخ باعتبار أنه لن يصرف باعتبار أنه لن يصرف قبل ٥ محرم. ولم يتم تسجيل الشيك بالدفاتر في ذي الحجة.

هـ ـ قامت شركة المنصور في أول ذي الحجة ١٤٠٥ هـ بخصم ورقة قبض قيمتها ٩٠٠٠ ريال وتستحق بعد ٦٠ يوم، وكان معدل الخصم ٦ ٪. وقد سجل موظف الحسابات هذه العملية بدفتر النقدية بالقيمة الإسمية للورقة.

و ـ يقوم موظف الحسابات بتسجيل شيكات حساب سداد حسابات العملاء المرفوضة كتخفيض للنقدية المستلمة وعند إعادة إيداع هذه الشيكات

المرفوضة تسجل كنقدية مستلمة عادية. وقد أعاد البنك للشركة شيكين مرفوضين لعدم كفاية الرصيد قيمتها ١٨٠ ريال و ٢٢٠ ريال على التوالي وذلك خلال شهر ذي الحجة. وقد تم إعادة إيداع الشيك الأول إلا أن الشيك الآخر ما زال تحتفظ به الشركة حتى نهاية ذي الحجة. ويتم تسجيل الشيكات الملغاة (الباطلة) لشركة المنصور كتخفيض للمدفوعات.

ز ـ بلغت المصروفات البنكية عن شهر ذي الحجة ٣٠ ريال، منها ١٠ ريال مصروفات خدمة بنكية عن عملية تحصيل قام بها البنك في شهر ذي القعدة لصالح الشركة. ولم يتم تسجيل هذه المصروفات بالدفاتر.

ح ـ أن الشيك رقم ٢٥٤٠ والمدرج ضمن الشيكات التي لم تصرف بعد في شهر ذي القعدة تم سحبه في ١٤٠٣ هـ، ونظراً لعدم إمكان تحديد مكان المستفيد فقد وافق مدير شركة المنصور على اقتراح المحاسب القانوني للشركة، باسترجاع هذا الشيك في الحسابات (كمتحصلات نقدية) وذلك بقيد يومية عكسي.

ط ـ بلغ مجموع الشيكات التي لم تصرف بعد في ٣٠ ذي الحجة ١٤٠٥ هـ، باستثناء الشيكين رقم ٢٥٤٠ و ١٥٠٤، ٤٠٠٠ ريال.

ي ـ اتضح من كشف حساب البنك أن البنك قد سجل إيداعات بمبلغ ٢٤٠٠ ريال في ٢ محرم ١٤٠٦ هـ، بينما سجلها موظف الحسابات بدفاتر الشركة في ٣٠ ذي الحجة ١٤٠٥ هـ ثم أرسلها بالبريد للبنك.

المطلوب:

إعداد مذكرة تسوية حساب البنك ذات الأعمدة الأربعة للمقبوضات والمدفوعات النقدية المسجلة بكل من كشف حساب البنك ودفاتر الشركة عن شهر ذي الحجة ١٤٠٥ هـ.

(١٠) تعاني شركة الجزيرة من ضعف نظام الرقابة الداخلية على العمليات النقدية. وفيما يلي بعض الوقائع المتعلقة بمركزها النقدي في ٣٠ ذي القعدة:

ـ أظهرت دفاتر النقدية رصيداً قدره ١٨٩٠١,٦٢ ريال حيث تضمن هذا المبلغ مقبوضات نقدية لم تودع. واتضح أن هناك مبلغ ١٠٠ ريال بكشف حيال البنك بمثابة إضافة لحساب الشركة بالبنك، ولم يظهر هذا المبلغ

بدفاتر الشركة. هذا وقد كان الرصيد انقدي وفقاً لما ورد بكشف حساب البنك ١٥٥٥٠ ريال.

- أظهر كشف حساب البنك في ٢٠ من ذي الحجة الشيكات المنصرفة على النحو التالي: شيك رقم ٦٢ بمبلغ ١١٦,٢٥ ريال، شيك رقم ١٨٣ بمبلغ ١٥٠ ريال، رقم ٢٨٤ بمبلغ ٢٥٣,٢٥ ريال، شيك رقم ٨٦٢١ بمبلغ ١٩٠,٧١ ريال، شيك رقم ٨٦٢٣ بمبلغ ٢٠٦,٨٠ ريال، شيك رقم ٨٦٣٢ بمبلغ ١٤٥,٢٨ ريال. وقد بلغ الإيداع الوحيد الذي تم في ٧ ذي الحجة مبلغ ٣٧٩٤,٤١ ريال.

- يتداول الصراف كافة النقدية الواردة كما يقوم شخصياً بجميع عمليات الإيداع بالبنك، وفضلاً عن ذلك فهو يقوم بتسوية كشف حساب البنك شهرياً. وفيما يلي التسوية التي أجراها في ٣٠ ذي القعدة.

الرصيد الدفتري في ٣٠ ذي القعدة		١٨٩٠١,٦٢ ريال
يضاف: شيكات لم تصرف بعد:		
شيك رقم ٨٦٢١	١٩٠,٧١ ريال	
شيك رقم ٨٦٢٣	٢٠٦,٨٠	
شيك رقم ٨٦٣٢	١٤٥,٢٨	
		٤٤٢,٧٩
		١٩٣٤٤,٤١ ريال
يطرح: متحصلات لم تودع		٣٧٩٤,٤١ ريال
الرصيد وفقاً لكشف حساب البنك		١٥٥٥٠ ريال
يخصم: الإضافة التي لم تسجل		١٠٠
النقدية الحقيقية في ٣٠ ذي القعدة		١٥٤٥٠ ريال

المطلوب:

أ - نفرض أنك تشك في أن الصراف يمكنه اختلاس بعض النقدية، أعد جدولاً يبين تقديرك للخسارة.

ب - كيف حاول الصراف إخفاء سرقته؟

جـ - بناء على المعلومات المعطاة، حدد خاصيتين من خصائص الرقابة الداخلية والتي افتقدت بوضوح في هذه الحالة.

د - إذا كانت مذكرة التسوية التي أجراها الصراف في ٣٠ شوال متاحة لديك، وبافتراض أنك بدأت مراجعتك في ١٠ ذي الحجة، وبافتراض أنك بدأت مراجعتك في ١٠ ذي الحجة، ما إجراءات المراجعة لاكتشاف السرقة؟.

الفصل الخامس عشر

الأصول الثابتة وأصول أخرى وما يتعلق بها من حسابات

OTHER OPERATING ASSETS & RELATED ACCOUNTS

سوف نهتم في هذا الفصل بتناول إجراءات مراجعة :

١ ـ الأصول الثابتة وحساباتها.

٢ ـ المصروفات المدفوعة مقدماً وحساباتها.

٣ ـ الإيرادات المستحقة وحساباتها.

وفيما يتعلق بالأصول الثابتة فإننا سوف نولي أساليب الرقابة على معالجة البيانات الكترونياً عناية خاصة، فضلاً عن استخدام برامج الكومبيوتر الجاهزة في عملية المراجعة. كما أننا سوف نركز بشكل أساسي على الاختبارات الأساسية لأرصدة المصروفات المدفوعة مقدماً والإيرادات المستحقة.

الأصول الثابتة Fixed Assets

الأصول الثابتة هي تلك الأصول التي يكون لها وجود مادي، والتي تستخدم في عمليات التشغيل بالمنشأة، كما أنها غالباً ما تمثل جزءاً جوهرياً من إجمالي الأصول، فضلاً عن أن قيمة استهلاكها في قائمة الدخل غالباً ما تمثل عنصراً جوهرياً عند تحديد صافي الدخل، وتمثل المباني والأراضي والمعدات والموارد الطبيعية أمثلة لهذه الأصول الثابتة، وتتضمن الأصول الثابتة بقائمة المركز المالي ما يعرف بالحسابات المقابلة، وهي مخصص الاستهلاك لكافة الأصول القابلة للاستهلاك، وبالتالي فإن مصروف الاستهلاك والاستنزاف والإيجار والصيانة والإصلاح وخسائر ومكاسب التخلص من الأصول الثابتة تمثل بعضاً من حسابات قائمة الدخل، والتي ترتبط مباشرة بقائمة المركز المالي. وبالتالي فإن إجراءات

مراجعة الأصول الثابتة يجب أن تصمم للتحقق من الحسابات المقابلة وحسابات قائمة الدخل شأنها شأن حسابات الأصول، كما أنها يجب أن تهدف ـ أي هذه الإجراءات ـ إلى توفير الدليل على شرعية العمليات . . والوجود . . والملكية . . واستقلال الفترات المالية . . والتقويم المناسب . . والعرض المناسب لهذه العناصر.

التحقق من شرعية العمليات Verification of Transaction Validity

إن معظم الأصول الثابتة لا يكون من السهولة تداولها وبالتالي فإنها لا تكون معرضة للاختلاس والغش مثل النقدية والمدينين والمخزون السلعي، كما أن عدداً بسيطاً نسبياً من عمليات الأصول الثابتة يمكن فقط أن يحدث خلال كل فترة محاسبية، وذلك باستثناء فترة الإنشاء والتركيب بالطبع. ولهذه الأسباب فإن منهج المراجع في دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المتعلق بالأصول الثابتة يكون مختلفاً عن ذلك المتعلق بحسابات الأصول والإلتزامات المتداولة. ومع هذا فإن فحص نظام الرقابة الداخلية لا زال أمراً هاماً وضرورياً، كما أن المراجع يجب أن يعتمد على هذا النظام ـ إلى حد ما ـ في الحكم على مدى شرعية العمليات المتعلقة بالأصول الثابتة.

تقييم نظم الرقابة المقررة (Evalution of Prescribed Controles). يجب أن يصمم نظام الرقابة الداخلية للأصول الثابتة للتأكد من أن الشركة تحقق أقصى كفاءة ممكنة من كل ريال يستثمر في هذه الأصول، وأن هذه الأصول تستخدم بفعالية في إنتاج السلع والخدمات، وبالطبع فإن الأداةالرئيسية لتحقيق مثل هذه الأهداف إنما تتمثل في استخدام أساليب إعداد الموازنة الرأسمالية **(Capital Budgeting Techniques)** في اتخاذ قرارات الحصول على أو التخلص من الأصول الثابتة.

وعلى الرغم من أن الفصل المناسب بين المسؤوليات يكون أقل أهمية في تداول الأصول الثابتة والمحاسبة عنها منه بالنسبة للأصول المتداولة، إلا أن التنظيم الجيد يتطلب ضرورة إمساك سجلات للأصول الثابتة بواسطة شخص لا يستخدم ـ بشكل منتظم ـ الأصول الثابتة الممكن تحريكها، أكثر من هذا فإنه يكون من المهم وجود شخص آخر ـ بخلاف من يحوز هذه الأصول ـ يكون له صلاحية الموافقة على الحصول على الأصول الثابتة والتخلص منها.

هذا ويجب أن تخول صلاحية الحصول على الأصـول الثابتـة والتخلص منها إلى أشخاص محددين (رؤساء الأقسام عادة)، كما أنه يكون من المهم أيضاً تعيين مسؤوليات حيازة الأصول القابلة للتحريك ومسؤوليات صيانة كافة الأصول الثابتة إلى أشخاص محددين.

وبالطبع فإن سجلات الأصول الثابتة يجب أن تبين المعلومات التالية بالنسبة لكل أصل ثابت :

● رقم التعرف على الأصل.

● الموقع.

● الوصف.

● مجموعات الأصول المستخدمة في حساب الاستهلاك (مباني، أثاث، آلات.. إلخ)

● تاريخ الحصول على الأصل.

● التكلفة المبدئية.

● القيمة التخريدية.

● تكلفة الإحلال الجارية.

● العمل الانتاجي.

● مصروف الاستهلاك السنوي.

● مجمع الاستهلاك.

● معلومات عن موردي الأصول.

● معلومات الموازنة الرأسمالية.

ونظراً لكبر حجم هذه المعلومات التي تتضمنها ملفات الأصول الثابتـة فإنه يتم عادة الاحتفاظ بها الكترونيا.

وبالطبع فإنه يجب استخدام مجموعة من النماذج والمستندات المناسبة لـلازمة

لتأييد عمليات الحصول على الأصول الثابتة والتخلص منها، ويطلق على النماذج المستخدمة لتأييد بعض العمليات ـ كالصيانة والإصلاح ـ أوامر عمل (Work Orders) وبالاضافة الى تعريف العلمية فإن مثل هذه الأوامر يجب أن تتضمن توقيعات الاعتماد والموافقة، وتشتمل النماذج المؤيدة لعمليات الحصول على الأصول الثابتة القابلة للتحريك على أوامر الشراء وتقارير الاستلام وفواتير الموردين، وغير ذلك من نماذج مستندات تتعلق بنظام الدائنين، والتي تم مناقشتها بالفصل الثالث عشر، أما النماذج المؤيدة لعمليات بيع الأصول الثابتة فإنها تتضمن اشعار تحصيل قيمة الأصل المباع وسجلات المقبوضات النقدية، والتي تم مناقشتها بالفصل الثاني عشر.

ويجب أن يكون كافة الأشخاص المسئولين عن حيازة الأصول الثابتة وتسجيلها مؤهلين بشكل مناسب لهذا التعيين، فعلى سبيل المثال نجد أن الأشخاص المسئولين عن حيازة الأصول الثابتة وتسجيلها مؤهلين بشكل مناسب لهذا التعيين فعلى سبيل المثال نجد أن الأشخاص المسئولين عن اعتماد الحصول على الأصول الثابتة والتخلص منها يجب أن يكون لديهم معلومات كافية عن هذه الأصول الثابتة، وبالقدر الذي يمكنهم من إصدار أحكام فعالة تتعلق بهذه العمليات والتصرفات، كما أن الأشخاص المسئولين عن حيازة الأصول الثابتة يجب أن يتوافر لديهم المهارات اللازمة لصيانة الأصل والمحافظة عليه.

إن حماية الأصول الثابتة يتطلب ضرورة اتباع برنامج مناسب لصيانتها، كما أنه لا بد من اتباع مقاييس معينة لحماية الأصول من الهلاك غير الضروري بسبب العوامل الجوية والمناخية.

تحديد مدى الالتزام بالأساليب الرقابية (Determining Whether the Controls are Working) يجب على المراجع وهو بصدد الحكم على مدى الاعتماد على نظام الرقابة في التأكد من شرعية عمليات الأصول الثابتة ضرورة تحديد ما إذا كانت الصفات الرقابية المقررة مسبقاً ـ والموضحة أعلاه ـ مدرجة ضمن كتيب الإجراءات، واذا كانت مدرجة هل الأشخاص ملتزمين بها أم لا، وبالطبع فإن التقييم والفحص المبدئي لهذه الأساليب الرقابية يمكن أن يساعد على تحديد درجة الإعتماد على النظام، كما أن الأساليب الرقابية التي يرغب المراجع في الإعتماد عليها يجب أن تقيم وتدعم بالمستندات بالتفصيل، ويمكن التحقق من الإلتزام

بالسياسات والأساليب الرقابية ـ في هذا المجال ـ عن طريق الإستفسار والإطلاع على المستندات المتعلقة بعمليات الأصول الثابتة.

ويحقق المراجع هدفاً ثنائياً من دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة ـ شأنها شأن كافة النظم والحسابات السابقة ـ وهو:

١ ـ تحديد الأساليب الرقابية التي يمكن الإعتماد عليها حتى يمكن تضييق الإختبارات الأساسية وتحديدها. .

٢ ـ ابلاغ الإدارة بنقاط الضعف الجوهرية في نظام الرقابة الداخلية.

ولتحديد الأساليب الرقابية الجوهرية الواجب تقييمها فإنه يكون من الضروري الإهتمام بعمليات المبادلة التي ينتج عنها الأصل الثابت، وما يتعلق بها من حسابات، ويوضح الشكل رقم (١) التالي هذه العمليات وما يرتبط بها من مستندات مبادلة ومستندات مؤيدة، ويلاحظ بالطبع أن وظائف المبادلة المتعلقة بالأصول الثابتة مشابهة لتلك التي تم مناقشتها في الفصل الثالث عشر والرابع عشر، فهي تشمل على وجه الخصوص عمليات شراء وتأجير وبيع واستبدال هذه الأصول، كما أن وظائف معالجة البيانات ووظائف الحماية مشابهة لتلك المتعلقة بالأصول الأخرى، فهي تشمل تسجيل عمليات المبادلة وتوفير حماية مادية مناسبة لهذه الأصول.

وتحدد الأشكال من (٢) الى (٤) الأخطاء والمخالفات المحتملة في وظائف المبادلة ومعالجة البيانات والحماية، فضلا عن الآثار المحتملة على القوائم المالية، كما أنها توضح الأساليب الرقابية التي من شأنها منع واكتشاف وتصحيح هذه

عمليات المبادلة	مستندات المبادلة	المستندات المؤيدة
الشراء	فاتورة البائع أو عقد البناء	أمر العمل، أمر الشراء، تقرير الشراء تقرير الاستلام، موافقة مجلس الادارة على العمليات الجوهرية.
البيع	اشعار السداد	أمر التخلص، عقد البيع، موافقة مجلس الادارة على العمليات الجوهرية.
الاستبدال	فاتورة البائع	أمر الحصول على الأصل الجديد، أمر التخلص من الأصل القديم.
الاستئجار	الشيكات المنصرفة	اذن دفع حسابات الدائنين، عقد الايجار.

شكل رقم (١): عمليات المبادلة والمستندات المتعلقة بالأصول الثابتة.

الأخطاء وتلك المخالفات، هذا ويوضح الشكل رقم (٥) خريطة تدفق أنظمة الأصول الثابتة وما يتعلق بها من حسابات، وبالطبع فإنه يلاحظ أن النظام قد تضمن تعيين الواجبات والفصل بينها بشكل ملائم، وامساك الدفاتر، وتداول المستندات، والأفراد المؤهلين، وحماية الأصول الثابتة، وكما سبق وأوضحنا عند مناقشة الأنظمة السابقة، فإن المراجع يجب أن يتبع نفس أسلوب الإستنتاج بالأشكال من (٢) الى (٤) عند تقييمه لنظام الرقابة، وهو ما يتضمن خطوات ثلاث هي:

١ ـ تشخيص أنوع الأخطاء والمخالفات الممكن حدوثها.
٢ ـ تحديد إجراءات الرقابة الداخلية التي يكون من شأنها منع أو إكتشاف مثل هذه الأخطاء والمخالفات.
٣ ـ تحديد ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية لدى العميل يتضمن هذه الإجراءات.

ونود أن نؤكد هنا مرة أخرى على أن بعض هذه الإجراءات والصفات الرقابية قد لا يكون من الممكن التحقق منها بواسطة المعاينة، ومن ثم فإنه يجب التحقق منها من خلال الملاحظة والإستفسار.

وتعتمد إختبارات الإلتزام بأساليب الرقابة المؤيدة بالمستندات على إسلوب المعاينة من ملفات الأصول الثابتة، ذلك الإسلوب الذي يعد ضرورياً ـ فقط ـ إذا ما كان حجم العمليات كبيراً خلال الفترة، أما عندما يكون عدد العمليات الجوهرية قليلا فإن المراجع سيبدأ ـ بصفة عامة ـ في الإختبارات الجوهرية لأرصدة الحسابات بعد الفحص المبدئي لأنظمة الرقابة الداخلية، وفي حالة إجرا. إختبارات الإلتزام بأساليب الرقابة المدعمة بالمستندات فإن المراجع يجب أن يقرر ما إذا كانت الصفات الرقابية الموضحة بالأشكال من (٢) الى (٤) قد تضمنها بالفعل نظام العميل. فعلى سبيل المثال، عند تحديد ما إذا كانت أساليب إعداد الموازنة الرأسمالية مطبقة بالنسبة للإضافات الجوهرية للأصول الثابتة [الصفة الرقابية الأولى لوظيفة الشراء بالشكل رقم (٢)]، فإن المراجع يمكنه أن يسحب عينة من الإضافات الجارية للأصول الثابتة، ثم يتم مراجعة هذه العمليات مستندياً للتحقيق من ما إذا كانت هذه الأساليب متبعة أم لا، وللتحقق من ما إذا كانت كافة الإضافات الجوهرية للأصول الثابتة قد إعتمدت من مجلس الإدارة

الوظائف	الأخطاء والمخالفات الممكنة	أثر الأخطاء والمخالفات على القوائم المالية	الصفة الرقابية اللازمة لمنع أو اكتشاف أو تصحيح الأخطاء والمخالفات
الشراء	شراء أصول ثابتة ليس هناك حاجة لها أو لا يتوافر لها الكفاءة أو الفعالية.	الفشل في تعظيم الأرباح أو التدفقات النقدية.	- استخدام أساليب اعداد الموازنة الرأسمالية - الفصل بين وظائف حيازة الأصول واعتماد النفقات. - مراجعة واعتماد كافة عمليات شراء الأصول الثابتة الجوهرية بواسطة مجلس الإدارة.
	شراء أصول ثابتة للاستخدام الشخصي.	- إساءة استخدام النقدية.	- الفصل بين وظائف حيازة الأصول والتسجيل في الدفاتر.
		- تخفيض الأصول الثابتة بالقوائم المالية.	- استخدام نظام أمر العمل لكافة اضافات الأصول الثابتة. - ضرورة اعتماد كافة عمليات شراء الأصول الثابتة ومراجعتها مستنديا شأنها شأن كافة المدفوعات النقدية (الفصل الثالث عشر).
البيع	البيع أو الاستبدال غير المصرح به	- اساءة استخدام النقدية. - عدم مطابقة السجلات التحليلية مع الأستاذ العام.	- الفصل بين وظائف حيازة الأصول والتسجيل والاعتماد. - ضرورة وجود نظام أمر العمل بالنسبة لبيع واستبدال كافة الأصول الثابتة.
الاستبدال	بيع استبدال الأصول واختلاس قيمتها.	- اساءة استخدام النقدية.	- اعتماد كافة الصفقات الهامة من مجلس الادارة.
		- عدم مطابقة أرصدة الأستاذ الفرعي مع الأستاذ العام.	- الجرد الدوري للأموال الثابتة وتسوية الحسابات مع الأستاذ الفرعي للأصول الثابتة. - السماح - فقط - لأشخاص معينين ببيع الأصول الثابتة. - اخضاع كافة عمليات بيع الأصول الثابتة لأساليب رقابة المقبوضات النقدية، السابق مناقشتها في الفصل الثاني عشر والمتعلقة بالمقبوضات النقدية من التشغيل.
الاستئجار	اجراء عقود استئجار غير مصرح بها أو غير اقتصادية	- الفشل في تعظيم الأرباح أو التدفقات النقدية.	- استخدام أساليب اعداد الموازنة الرأسمالية. - استخدام أساليب منهجية في تحليل مشروعات استئجار الأصول بواسطة أشخاص أكفاء.

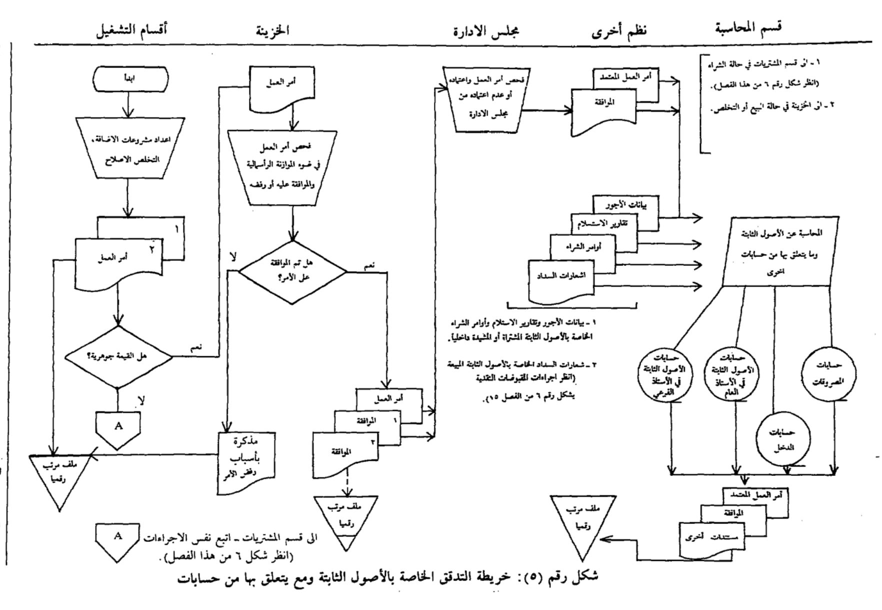
شكل رقم (٢): وظائف المبادلة وما تتطلبه من أساليب رقابية

الوظائف	الأخطاء والمخالفات الممكنة	أثر الأخطاء والمخالفات على القوائم المالية	الصفة الرقابية اللازمة لمنع أو اكتشاف أو تصحيح الأخطاء والمخالفات
تسجيل الشراء	- التسجيل الخاطىء للعمليات: رسملة بعض العناصر الواجب استنفادها فوراً وتسجيلها كمصروف.	المغالاة في الدخل المغالاة في الأصول.	وجود سياسة لرسملة مشتريات كافة الأصول الثابتة.
	- استنفاد بعض العناصر وتسجيلها كمصروف في حين كان يجب رسملتها.	تدنية الدخل تدنية الأصول	توفر المستندات اللازمة (أوامر العمل، أوامر الشراء، تقارير الاستلام) قبل اعتماد اذن الدفع.
	- عمليات غير مصرح بها: تسجيل عمليات شراء غير مصرح بها أو وهمية.	المغالاة في الأصول	التسوية الدورية لحسابات الأستاذ الفرعي للأصول الثابتة مع حساب المراقبة بالأستاذ العام بواسطة شخص مسئول.
	- عمليات خطأ: التسجيل الخاطىء لعمليات الشراء	عرض الأصول بشكل خاطىء عدم مطابقة حسابات الأستاذ الفرعي التحليلية مع حسابات المراقبة.	
تسجيل البيع والاستبدال	التسجيل الخاطىء للبيع والاستبدال.	عرض الأصول بشكل خاطىء عدم مطابقة حسابات الأستاذ الفرعي مع حسابات المراقبة.	فحص ومراجعة كافة عمليات البيع بواسطة شخص مسئول. التسوية الدورية لحسابات الأستاذ الفرعي للأصول الثابتة مع حسابات المراقبة بالأستاذ العام بواسطة شخص مسئول.
تسجيل عمليات الاستئجار	عمليات مسجلة خطأ عناصر مستنفدة كمصرف في حين يجب أن ترسمل	تدنية الأصول عرض الدخل بشكل خاطىء	فحص كافة عمليات الاستئجار والتأكد من أنها سجلت بالشكل الذي يتفق مع المبادىء المحاسبية والمتعارف عليها. (نشرة ١٣).
تسجيل مصروف الاستهلاك	التسجيل غير الدقيق أو في غير الوقت المناسب للعمليات:	عرض الأصول بشكل خاطىء عرض الدخل بشكل خاطىء	وجود سياسة لاستهلاك كافة الأصول الثابتة.
	السجلات الخاطئة أو غير الدقيقة للاستهلاك.		الفحص الدوري للمحاسبة عن الاستهلاك بواسطة شخص مسئول.

شكل رقم (٣): عمليات معالجة البيانات وما تتطلبه من أساليب رقابية.

الوظائف	الأخطاء والمخالفات الممكنة	أثر الأخطاء والمخالفات على القوائم المالية	الصفة الرقابية اللازمة لمنع أو اكتشاف أو تصحيح الأخطاء والمخالفات
حيازة الأصول الثابتة	سوء استخدام الأصول وتعرضها للاستهلاك غير الضروري	التعطل الذي يؤدي إلى زيادة تكاليف الاصلاح والصيانة ومن ثم انخفاض الأرباح.	توفير حماية مادية للآلات والمعدات.
	عدم العناية والاهمال الذي ينتج عنه حوادث.	الخسائر الناتجة عن الكوارث كالحرائق. انخفاض الأرباح.	اتباع برامج تدريب مناسبة على حماية المباني والمعدات. اتباع الأنظمة المناسبة للتأمين ضد الحرائق والكوارث.

شكل رقم (٤): وظائف الحماية وما تتطلبه من أساليب رقابية



شكل رقم (٥): خريطة التدفق الخاصة بالأصول الثابتة ومع يتعلق بها من حسابات

(الصفة الرقابية الثالثة لوظيفة الشراء بالشكل رقم ٢) فإن المراجع يكون بوسعه إستخدام نفس العينة السابقة، والتحقق من هذا الإعتماد مستندياً بالرجوع إلى محاضر إجتماعات مجلس الإدارة.

أساليب الرقابة على معالجة البيانات الكترونياً الخاصة بملفات الأصول الثابتة (EDP Controls over property & Equipment Files) عندما تتم المحاسبة عن الأصول الثابتة بإستخدام الكمبيوتر، فإن بعض الوظائف التي تمارس عادة بواسطة موظفين مستقلين يتم تنفيذها مجتمعة بواسطة قسم معالجة البيانات الكترونياً وعليه فإن تقييم نظام الرقابة يتطلب - كما أوضحنا بالفصل الثامن - تحليل الهيكل التنظيمي لقسم معالجة البيانات الكترونياً لتحديد أنسب أساليب الرقابة على هذه الأنشطة، كما أن المراجع يجب أن يقيم أساليب الرقابة على التطبيقات المحاسبية بتحليل أساليب الرقابة على المدخلات ومعالجة البيانات والمخرجات وملفات الحسابات موضع الإهتمام، وفيما يلي نوضح هذه الأساليب الرقابية مع إختبارات الإلتزام بالسياسات المناسبة التي يجب أن يجريها المراجع.

أساليب رقابة المدخلات : Input Controls

١ - يجب أن يتضمن النظام الترتيبات اللازمة للمحاسبة عن ورقابة كافة بيانات عمليات الأصول الثابتة منذ نشأتها وحتى وقت تقديمها لقسم معالجة البيانات الكترونياً، وبحيث توجه هذه الإجراءات صوب التحقق من أن كافة العمليات قد وصلت هذا القسم، وبالطبع فإن المراجع يجب أن يقرأ هذه الترتيبات فضلا عن ملاحظة ممارسات العميل للتحقق من اتباع هذه الترتيبات والإجراءات.

٢ - يجب أن يكون هناك إجراءات لضمان نقل وتخزين بيانات المدخلات بطريقة صحيحة إلى وسائل ممكن قراءتها بواسطة الكومبيوتر (أشرطة واسطوانات ممغنطة مثلا)، وبالتالي فإن المراجع يجب أن يطلع على التعليمات الخاصة بتحويل البيانات إلى الشكل الممكن قراءته بواسطة الكمبيوتر، وذلك باختبار عينة من المدخلات والتأكد من أنها قد خضعت لأساليب التحقق المناسبة (كتدقيق البطاقات المثقبة والتدقيق بواسطة شاشة بأشعة الكاثود (Keypunch or Cathode Ray Tube Verification).

أساليت رقابة معالجة البيانات : Processng Controls

١ - يجب أن تكون هناك أساليب رقابية بقسم معالجة البيانات الكترونيا تضمن التحقق من أن كافة بيانات عمليات الحصول على الأصول الثابتة أو التخلص منها والتي وصلت الى القسم قد تم معالجتها، وهذا يتطلب تحديد المجاميع الرقابية عند استخدام بيانات العمليات، ثم مطابقة هذه المجاميع مع مجاميع العمليات التي تم معالجتها، وبالتالي فان يجب على المراجع أن يصل على كشف مطابقة هذه المجاميع.

٢ - يجب برمجة الكمبيوتر بحيث يجري الاختبارات المنطقية على أهم مدخلات الوحدة المركزية لمعالجة البيانات، مثال ذلك استخدام اختبارات صحة الرمز للتحقق من أن الاصول الثابتة حدد لها أعمار انتاجية معقولة ومناسبة، ومن ثم فان المراجع يجب أن يتحقق من أن هذه الأساليب الرقابية قد نفذت كما هو مخطط لها عن طريق اعداد وتشغيل البيانات الاختبارية.

٣ - يجب تضمين بطاقات التعريف الامامية والخلفية للملفات البيانات الخاصة بشراء الأصول الثابتة واستهلاكها والتخلص منها، كما أنه يجب اختبارها في كل وقت تستخدم فيه هذه الملفات، ومرة أخرى فاننا نجد أن استخدام المراجع البيانات الاختبارية يمثل أسلوباً مناسباً لاختبار الالتزام بالسياسات.

أساليب رقابة المخرجات Output Controls

١ - يجب اعداد المجاميع الرقابية للمخرجات الخاصة بدفعات معالجة بيانات اضافات الاصول الثابتة والتخلص منها ومصروف استهلاكها، وهذه المجاميع يجب أن تطابق مع تلك السابق تحديدها لكافة بيانات عمليات الاصول الثابتة، وبحيث تتم هذه المطابقة بواسطة شخص مستقل عن القسم الذي أعد المجموع الرقابي الأول، وبالطبع فان المراجع يجب أن يفحص هذه المجاميع الرقابية للتأكد من أن الاجراءات الصحيحة للمطابقة قد نفذت.

٢ - بعد التشغيل يجب مراجعة تصحيحات الأخطاء وتسويات الملفات الرئيسية واعتمادها قبل تضمينها هذه الملفات، ويجب على المراجع الحصول على كشوف الأخطاء وتقارير التصحيح ومراجعتها، كما أنه يجب أيضاً أن يلاحظ ويطلع على فحص ومراجعة العاملين بقسم معالجة البيانات الكترونيا

للمخرجات، فضلاً عن تتبع توزيع هذه المخرجات على الأفراد المقرر لهم استلام البيانات.

٣ - يجب تتبع تصحيحات الملف الرئيسي المرخص بها والمعتمدة للتأكد من أنه قد تم تضمينها بشكل ملائم بالملفات، وهذه الاجراءات يجب أن تتم بواسطة المراجعين الداخليين، كما أن مستندات هذه العملية يجب أن تراجع بواسطة المراجع الخارجي.

أساليب رقابة الملفات: File Controls

١ - يجب توفير الحماية المادية للمفات التي تتضمن بيانات الحساب ضد الحرائق أو أية أنواع أخرى من التلف، ومن ثم فان المراجع يجب أن يفحص أماكن الاحتفاظ بهذه الملفات للتأكد من توفر هذه الحماية.

٢ - يجب أن يقوم قسم معالجة البيانات الكترونيا أو قسم المراجعة الداخلية باعداد الترتيبات اللازمة لاجراء اختبارات دورية لمحتويات الملف الرئيسي وذلك بطبعها ومراجعتها، كما أنه يجب على المراجع أن يفحص تقارير الفروق، فضلاً عن متابعة الاختبارات الضرورية للتحقق من تنفيذ التصحيحات اللازمة.

وبالطبع فان المراجع يجب أن يتحقق من ما اذا كانت هذه الاساليب الرقابية السابقة قد نفذت داخل النظام باستخدام استقصاء أساليب رقابة التطبيقات.

تحقيق أهداف المراجعة الأخرى Meeting The Other Audit Objectives

ان معظم العملاء يكون لديهم - فقط - عددا محدوداً من العمليات المتعلقة بالأصول الثابتة خلال كل فترة مالية، ولهذا فان المراجع بعد المراجعة المبدئية - والتي ستنصب على التحقق من الوجود والملكية والدورية والتقويم والعرض العادل - سيكون مهتماً أساساً بالتحقق من عمليات الشراء والتخلص التي تمت خلال الفترة ومراجعتها، كما أن أدلة الاثبات المتعلقة بهذه العمليات سيتم تضمينها بأوراق المراجعة هذا ويوضح شكل رقم (٦) التالي أن المراجع يجب أن يبدأ الاختبارات الاساسية للاصول الثابتة بمطابقة القيم الظاهرة بالميزانية مع البيانات

الموجودة بالسجلات المحاسبية، كما أنه يتم تتبع هذه القيم الى دفتر الاستاذ، كما يتم اعادة حساب أرصدة دفتر الاستاذ، أكثر من هذا فانه يتم مطابقة أرصدة دفتر الاستاذ المساعد للاصول الثابتة مع حسابات المراقبة المقابلة.

التحقق من الوجود Verication of Existence

بعد مطابقة القيم الظاهرة بالميزانية مع السجلات المحاسبية، فان المراجع يبدأ في التحقق من وجود الأصول الثابتة، ولتحقيق هذا فانه يجب الاهتمام أساساً بفحص سجلات الاصول الهامة التي تم شرائها خلال السنة، ثم يتم اختبار عينة أو كل الاصول الثابتة المشتراة من دفتر أستاذ مساعد الاصول الثابتة، واثبات مفرداتها (على أساس الموقع ان أمكن)، تمهيداً للتحقق من وجود الاصول على الطبيعة، وبالطبع فان كافة الاصول الثابتة الهامة يعين لها عادة رقم معين عند شرائها، وهذا الرقم يجب أن يسجل بالسجلات المحاسبية وأن يطبع على الآلة، وبحيث يمكن التعرف عليها بسهولة وبدقة.

كما أن المراجع يمكنه أيضاً خلال زيارته للمصانع اثناء الجرد الفعلي للمخزون أن يختار عينة من الاصول الثابتة ويتتبعها الى الاستاذ المساعد للتحقق من أنها مسجلة بشكل صحيح.

التحقق من الملكية (Verification of Ownership)

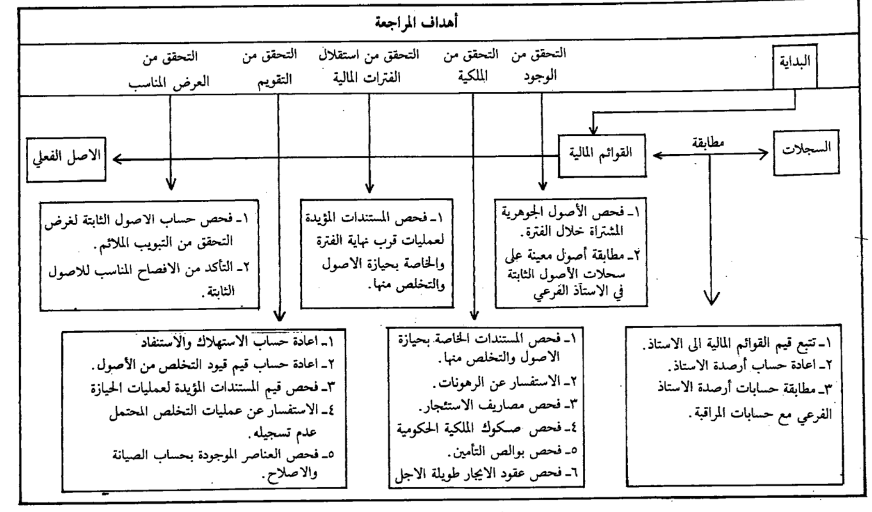
ان التحقق من الملكية يعد أمراً هاماً عند مراجعة الاصول الثابتة، كما أن هذا التحقق من الملكية صار أكثر أهمية في السنوات القليلة الماضية، بسبب التوسع في استخدام الاصول المؤجرة، وللتحقق من الملكية فإن المراجع يجب أن يبدأ بفحص مستندات عمليات حيازة الاصول والتخلص منها خلال السنة، كما أنه يجب أن يستفسر عن الحجوزات والرهونات الممكنة على الاصول، أكثر من هذا فان السجلات المحاسبية يجب أن تفحص لاستبيان مصروفات الايجار التي تكون دليلاً على أن الاصل مؤجراً وليس مملوكاً، وعند مراجعة الاراضي فان المراجع قد يرغب في الاطلاع على السجلات الرسمية أو سجلات الضرائب للتحقق من ملكيتها، كما أن المراجع يجب أن يفحص أيضاً بوالص التأمين، ذلك لانه من المتوقع أن الاصول المملوكة سيكون مؤمناً عليها.

وكما لاحظنا من قبل فان المنشآت قد درجت في السنوات الاخيرة على

استخدام الاصول الثابتة المؤجرة بعقود ايجار طويلة الأجل، وطبقاً لنشر FASB رقم ١٣ فان هذه العقود ـ التي تمثل في جوهرها شراء بالتقسيط ـ يجب أن يعترف بهاعلى أنها شراء أصول ثابتة، كما أن الالتزامات المتعلقة بها يجب أن تظهر بقائمة المركز المالي، ومن ثم فلو فرض أن العميل يستخدم هذه الاصول المؤجرة فانه يكون من الاهمية بمكان ضرورة فحص المراجع لعقود استئجارها وتحليلها لتحديد ما اذا كان يجب الاعتراف بها كأصول ثابتة أو عقود ايجار تشغيلية.

التحقق من استقلال الفترة المالية (Verification of Cutoff)

يعد التحقق من استقلال الفترة المالية أقل أهمية عند مراجعة عمليات الاصل الثابت عنه عن مراجعة عمليات الأصل المتداول، الا أن عدم استقلال الفترات المالية بشكل ملائم فيما يتعلق بعمليات النقدية والأصول الثابتة يمكن أن يؤدي الى تحريف عرض كل من الأصول الثابتة والأصول المتداولة، كما أن عمليات الاصل الثابت ـ التي يترتب عليها ديون طويلة الأجل ـ يمكن أن تؤدي الى حريف عرض كل من الأصول الثابتة والخصوم غير المتداولة، واذا ما سجلت في فترة خاطئة، اضف الى هذا فان الاستهلاك يمكن أن يسجل بطريقة غير صحيحة أو ربما يحذف من سجلات المنشأة بالنسبة لأصول معينة، ولهذا فان المراجع يجب أن يبذل عناية خاصة عند فحص مستندات عمليات حيازة الاصول الثابتة والتخلص منها التي تقع في نهاية الفترة المالية وذلك للتحقق من أنها قد سجلت في الفترة المالية المناسبة والصحيحة، كما أن الاستهلاك يجب أن يعاد حسابه، والتأكد من أنه قد سجل في الفترة المالية الصحيحة.



شكل رقم (٦): الاختبارات الاساسية للاصول الثابتة

التحقق من التقويم (Verification of Valuation)

ان هدف التقويم يعد هدفاً هاماً أيضاً عند مراجعة الاصول الثابتة، ولتحقيق هذا الهدف فان المراجع يجب أن يهتم أساساً بفحص المستندات المؤيدة لحيازة الأصول الثابتة والتخلص منها، وفي حالة الاصول القابلة للاستهلاك فان هدف التقويم يتطلب فحص أساس التقويم واعادة حساب مصروف الاستهلاك أو الاستنزاف.

وعند فحص مستندات حيازة الأصول الثابتة فانه يكون من المهم التحقق من أن هذه الأصول سجلت بالتكلفة، كما أنه عند التحقق من تقويم عقود الاستئجار الرأسمالية فانه يجب أن يراعي أن التكلفة هي القيمة الحالية لمدفوعات الايجار، ونظراً لأن هذا الاجراء يتطلب استخدام معدل فائدة معين، فان المراجع يجب أيضاً أن يقيم هذا المعدل.

ان المراجع يجب أن يكون حذراً بالنسبة لتلك العناصر التي يتم تضمينها للأصول في حين كان يجب تضمينها في مصاريف الاصلاح والصيانة، فالمراجع يجب أن يفحص المستندات ويعيد حساب القيم الدائنة والمدينة بقيد التخلص من الأصول، كما أن من الأهمية بمكان أن يستفسر عن امكانية وجود عمليات تخلص للأصول غير مسجلة، خاصة اذا ماكان نظام الرقابة يسمح باتمام عملية التخلص دون قيد في السجلات المحاسبية، وهذا يمكن أي يقع - على سبيل المثال - اذا ما كان العميل لايشترط الموافقة المناسبة على هذا التخلص قبل حدوثه، وبالطبع فان المراجع قد يكتشف هذا التخلص من المعدات عن طريق مراجعة مصاريف الاستهلاك وتحليل الجانب المدين لحساب مجمع الاستهلاك، وأيضاً فحص مصاريف التأمين كما أنه يمكن أيضاً اكتشاف عمليات التخلص غير المسجلة عن طريق مراجعة ملفات ضرائب الممتلكات، والفحص الانتقادي لعمليات اضافة الأصول الثابتة، وذلك كمحاولة لتحديد ما اذا كان الاصل الذي تم التخلص منه قد استبدل بغيره. كما أن المراجع عند فحص التقويم يجب أن يكون لديه قناعة بأن العميل قد ميز بشكل مناسب بين الأصول والمصاريف عند المحاسبة على عمليات الأصول الثابتة، فحسابات الصيانة والاصلاح تتضمن الانفاق المتعلق بالاصول الثابتة، ولهذا فانه يكون من الاهمية بمكان ضرورة فحص المراجع للعقود الجوهرية بهذه الحسابات ومراجعتها مستندياً، لغرض اكتشاف

تلك العناصر الواجب رسملتها لاتحميلها على مصاريف الاصلاح والصيانة، ولاتمام هذا الفحص فان المراجع يجب أيضاً أن يحصل على دليل يدعم رصيد حسابات مصاريف الاصلاح والصيانة، كما أن أوامر عمل التشييدات المصدرة خلال العام يجب أن تفحص لاكتشاف الاخطاء الممكنة عند رسملة الانفاق، أيضاً يجب أن يهتم المراجع - عند فحص عمليات حيازة الاصل الثابت - بتحديد ما اذا كان يجب رسملة تكلفة هذه الاصول بدلاً من تحميلها ضمن المصروفات الايرادية، فضلاً عن هذا، فان المراجع يجب أن يكون مهتماً ببرامج صيانة الاصول والتأكد من وجود مخصصات كافية لهذا الغرض من خلال للمصانع واستفساراته من مدرائها.

التحقق من العرض المناسب

(Verification of Appropriate Statement Presentation)

ان العرض المناسب للأصول الثابتة بالقوائم المالية يتطلب ضرورة اظهار هذه الأصول في قسم الاصول غير المتداولة بالميزانية، وبتكلفة حيازتها، وبحيث تقابل بمجمع الاستهلاك أو الاستنزاف، أم الأصول المستهلكة فانه يجب أن تظهر بشكل منفصل بالميزانية، هذا ولعله من المرغوب تضمين القوائم المالية - أيضاً - ملاحظات عن طريق الاستهلاك المستخدمة، وبالتالي فان المراجع - ليحقق هدف العرض المناسب - يجب أن يفحص عناصر الاصول الثابتة ليتحقق من أن هذه العناصر قد عرضت بالميزانية بشكل مناسب.

استخدام الكمبيوتر في مراجعة الأصول الثابتة

Using the Computer in Auditing Fixed Assets

عندما يتم الاحتفاظ بسجلات الثابتة والاستهلاك بالكومبيوتر، فان المراجع - في هذه الحالة - يكون بوسعه الاستفادة من برامج المراجعة بالكومبيوتر في تنفيذ العديد من اجراءات المراجعة وكما سبق وأوضحنا من قبل، فاختبارات الالتزام بالسياسات والاختبارات الاساسية يمكن تأديتها باستخدام الكومبيوتر، وباستخدام الطرق السابق مناقشتها من قبل في هذا المراجع.

فلو فرض أن سجلات الأصول الثابتة - شاملة كافة المعلومات المحددة من قبل - محتفظ بها على أشرطة ممغنطة، فإنه يمكن تنفيذ الاختبارات الأساسية -

الموضحة بالشكل رقم (٧) التالي ـ عن طريق الكمبيوتر وباستخدام برامج المراجعة الجاهزة.

أهداف المراجعة	إجراءات المراجعة
الوجود	اختبار عينة من السجلات التفصيلية لغرض الملاحظة. تبويب العينة على أساس موقع المصنع. طبع مفردات العينة.
الملكية وشرعية العمليات	طبع معلومات موردي الأصول لاستخدامها في المراجعة المستندية للمشتريات على فواتير الموردين. طبع معلومات الإيجار لاستخدامها في تحديد الرسملة الملائمة.
استقلال الفترات المالية	الفحص الانتقادي وطبع بيانات تقارير استلام الأصول المشتراه حديثاً والموجودة بملف الموردين تمهيداً لفحصها مستندياً.
التقويم	إعادة حساب أرصدة الأستاذ الفرعي الخاصة بالأصول ومجمع الاستهلاك، ومصروف الاستهلاك ثم مقارنة الإجمالي مع حسابات المراقبة. الفحص الانتقادي لملف الأصول لتحديد العناصر المستهلكة بالكامل وطبع النتائج تمهيداً لمناقشتها مع العميل.

شكل رقم (٧): استخدام برامج المراجعة الجاهزة بالكمبيوتر في تنفيذ الاختبارات الأساسية.

المصروفات المقدمة **Prepaid Expenses**

تتضمن هذه المصروفات تلك العناصر مثل الايجار مقدماً والتأمين المدفوع مقدماً والضرائب المدفوعة غير ذلك من أعباء مؤجلة، وفي أغلب الأحيان نجد أن قيمة هذه المصروفات تكون غير جوهرية نسبياً، ومن ثم فأنها تتطلب ـ فقط ـ قدراً محدوداً من عناية المراجع، ولنفس السبب فأن المراجع ـ أيضاً ـ سوف يولي اجراءات الرقابة الداخلية المتعلقة بها عناية بسيطة، لكن نظراً لعلاقتها بمراجعة الأصول الثابتة وسياسات التشغيل بالمنشأة فأن بعض الاهتمام يجب أن يعطي ـ بصفة عامة ـ للتحقق من رصيد التأمين المدفوع مقدماً، وعلى الرغم من أننا قصرنا مناقشتنا على مراجعة التأمين المدفوع مقدماً، إلا أننا نجد أن أهداف المراجعة واجراءات تحقيق هذه الأهداف تكون مماثلة عند مراجعة باقي المصاريف المدفوعة مقدماً الأخرى.

يبدأ المراجع بصفة عامة عند مراجعة التأمين المقدم بفحص وإعداد كشف بوالص التأمين ضد الحريق والحوادث الموجودة في نهاية الفترة موضع المراجعة، وعند إعداد هذا الكشف فإنه يكون من المهم بالنسبة للمراجع ضرورة ربط هذه البوالص بأصول محددة تغطيها كل بوليصة، وذلك للمساعدة في تقييم التغطية التأمينية المناسبة، كما أن تفاصيل البوالص سارية المفعول يجب التأكد منها مع وكيل التأمين، هذه التفاصيل يجب أن تتضمن اسم شركة التأمين، رقم البوليصة، نوع التغطية، قيمة القسط، والمدة التي يغطيها القسط، ومن خلال هذه التفاصيل فإن المراجع يستطيع بصفة عامة إعادة حساب قيمة التأمين المقدم والأقساط المستنفدة خلال العام كجزء من التحقق من كل من حسابي مصروف التأمين والتأمين المقدم وبالطبع فإن أرصدة كل من الحسابين يمكن أن تطابق مع مدفوعات الأقساط للفترة باستخدام المعادلة التالية:

رصيد التأمين المدفوع مقدماً في أول الفترة + الأقساط المدفوعة خلال الفترة - الرصيد المحسوب للتأمين المقدم في نهاية الفترة = مصروف التأمين للفترة.

ومن خلال هذا التحليل فإن المراجع يكون بوسعه توفير دليل رئيسي عند فحص كل من مصروف التأمين والتأمين المقدم، وبالطبع فإن نفس هذه الإجراءات يمكن أن تتبع عند التحقق من العلاقات بين المصروفات المقدمة الأخرى، والمدفوعات النقدية لها، وما يرتبط بها من حسابات اسمية.

الإيرادات المستحقة: Accrued Revenues

تمثل الفوائد والإيجارات المستحقة تحت التحصيل أمثلة للإيرادات المستحقة، وهنا نجد بصفة عامة أن هذه العناصر لا تكون جوهرية بدرجة كافية تستحق معها بذل عناية جوهرية من المراجع، ومع هذا فإن هذه العناصر قد تكون مهمة ـ كجزء من مراجعة حسابات الدخل المتعلقة بها ـ بالنسبة للمراجع عند سعيه للحصول على دليل إثبات عن طريق إعادة حساب الإيرادات المستحقة (الإيرادات المكتسبة لكن غير المحصلة حتى نهاية الفترة موضح المراجعة)، ولتحقيق هذا فإن على المراجع أن يبدأ بفحص الأوراق والسندات المالية وغير ذلك مما يدر إيراداً، ثم بعد ذلك فإن المراجع يجب أن يحسب ـ مباشرة من نصوص العقد أو الصك الذي أصدر على أساسه هذه الأوراق ـ مقدار الإيراد المكتسب

خلال الفترة، ثم يتم مراجعة المقبوضات النقدية مستندياً في ضوء المستندات مثل كشوف المقبوضات النقدية وإشعارات الإضافة بالبنك، وحينئذ يمكن استخدام المعادلة التالية عند التحقق من أرصدة الحسابات الإسمية المتعلقة بها:

رصيد الإيرادات المستحقة المسحوبة في نهاية الفترة + الإيرادات المحصلة خلال الفترة − رصيد الإيرادات المستحقة في بداية الفترة = الإيرادات المكتسبة خلال الفترة.

ومما لا شك فيه أن مثل هذه الإجراءات ـ المقترنة بعناصر المعادلة الأربعة ـ توفر دليلاً إضافياً عند التحقق من هذه الأوراق المالية التي تدر إيراداً للعميل، كما أن مراجعة الإيرادات المستلمة خلال الفترة يوفر أيضاً دليل إثبات للعناصر الأخرى التي جعل بها حساب النقدية مديناً.

أسئلة وحالات ومشاكل

أولاً: الأسئلة

١ ـ ما هي الأصول الثابتة؟.

٢ ـ ما الحسابات الأخرى التي يجب أن يفحصها المراجع عند مراجعة حسابات الأصول الثابتة؟.

٣ ـ لماذا لا يهتم المراجع ـ بصفة عامة ـ بأساليب الرقابة الداخلية لنظام الأصول الثابتة بنفس قدر اهتمامه بأساليب الرقابة على الأنظمة الأخرى التي نوقشت من قبل؟.

٤ ـ ما الوظائف التي يجب الفصل بينها والمرتبطة بحيازة واستخدام الأصول الثابتة وإجراءاتها المحاسبية؟.

٥ ـ ما عمليات المبادلة المتعلقة بنظام الأصول الثابتة؟.

٦ ـ ما الصفة الرقابية اللازمة للحد من إمكانية الشراء غير الصحيح للمباني والمعدات؟.

٧ ـ ما أهمية أساليب الموازنة الرأسمالية في الرقابة على الأصول الثابتة؟.

٨ ما الأخطاء أو المخالفات التي يجب تجنبها باستخدام الأساليب الرقابية المتعلقة بحماية الأصول الثابتة؟.

٩ ـ ما أساليب رقابة المدخلات التي يجب أن يتضمنها نظام المعالجة الالكترونية للبيانات المستخدم للمحاسبة عن الأصول الثابتة؟ صف هذه الأساليب.

١٠ ـ ما أساليب رقابة عمليات معالجة بيانات الأصول الثابتة اليكترونياً؟ صف هذه الأساليب.

١١ ـ لماذا يركز المراجع ـ عند التحقق من وجود الأصول الثابتة ـ على فحص العمليات المرتبطة بحيازتها والتخلص منها؟.

١٢ ـ ما الإجراءات المتبعة في التحقق من ملكية الأصول الثابتة؟ صف باختصار هذه الإجراءات.

١٣ ـ ما أهمية فحص عقود الاستئجار طويلة الأجل عند التحقق من ملكية الأصول الثابتة؟.

١٤ ـ لماذا يقوم المراجع بتحليل عناصر حساب الإصلاحات والصيانة خلال مراجعته لعمليات الأصول الثابتة؟.

١٥ ـ كيف يرتبط فحص بوالص التأمين بالتحقق من الأصول الثابتة؟.

١٦ ـ ما الإجراءات المتبعة في التحقق من المصروفات المدفوعة مقدماً؟ صف هذه الإجراءات..

١٧ ـ كيف يمكن استخدام المعادلة ذات العناصر الأربعة في التحقق من الإيرادات المستحقة والإيرادات المكتسبة؟.

ثانياً: الحالات

(١) تتضمن الميزانية العمومية لإحدى الشركات الصناعية بنداً بعنوان «مباني ومعدات المصنع» وقد سألت إدارة الشركة مراجعهاالقانوني ـ فهد الشايع ـ عن ما إذا كان من الضروري عمل تسويات أو إعادة تبويب العناصر الجوهرية التالية:

أ ـ تكلفة أرض تم شرائها خلال العام لغرض بناء المركز الرئيسي الجديد للشركة في العام القادم. وقد دفعت عمولة وسمسرة عند حيازة هذه الأرض فضلاً عن نفقات أخرى دفعت في سبيل إخلاء هذه الأرض من المعدات الخاصة بالمالك السابق لها. هذا ولم تدخل هذه السمسرة والنفقات الأخرى في «مباني ومعدات المصنع».

ب ـ تكاليف تمهيد الأرض للبناء دخلت ضمن «مباني ومعدات المصنع».

جـ ـ خلال عملية تمهيد الأرض، تم إزالة الأشجار والمخلفات وبيعهـا، وقد سجـل ثمن البيع كـإيـرادات أخـرى ولم تـدخـل في «مبـاني ومعـدات المصنع».

د ـ مجمـوعة آلات كـانت قد اشـتريت وفقاً لعقـد امتياز، يقضي بـدفع مبلغ معين لصاحب الامتياز يحدد على أساس الوحدات المنتجـة بواسـطة هذه الآلات. هذا وقد تم رسملة كل من تكلفة الآلات، وتكاليف الشحن، وأعباء تركيبها، والمدفوعات لصاحب الامتياز ودخلت كلها ضمن «مباني ومعدات المصنع». .

المطلوب:

أ ـ صف الخصائص العامة للأصول الثابتة كالأرض، والمبـاني، والتحسينات والآلات والمعدات والأثاث. . . الخ والتي عادة عادة مـا تبوب تحت بنـد «مباني ومعدات المصنع» وحدد أهداف المراجعة المتعلقة بفحصها.

ملحوظة: لا تناقش إجراءات معينة في المراجعة.

ب ـ حدد بالنسبة لكل عنصر من العنـاصر (من أ إلى د) ما إذا كـان يتطلب واحداً أو أكثر من تسويات المـراجعة أو إعـادة التبويب واشرح أسبـاب ذلك.

نظم إجابتك على النحو التالي:

رقم العنصر	هل يتطلب تسوية أو إعادة تبويب؟ **نعم أو لا**	الأسباب

(٢) فيما يتعلق بالفحص السنوي للقوائم المالية لشركة «السلام» الصناعية عن العام المنتهي في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٧ هـ، فقد كُلفت بمراجعة احسابات التالية: * حساب الآلات، * حساب مخصص استهلاك الآلات، * حساب إصلاحات الآلات. ومن خلال فحصك لسياسات وإجراءات الشركة فقد تبين لك ما يلي:

أ - يتضمن حساب الآلات صافي سعر الشراء فضلاً عن تكاليف الشحن والتركيب.

ب - يوجد دفتر أستاذ فرعي لتدعيم حساب مخصص الاستهلاك، حيث يبين هذا الدفتر قيمة الاستهلاك المجمع لكل نوع من أنواع الآلات.

جـ - تقوم لجنة الموازنة باعداد موازنة سنوية للنفقات الرأسمالية التي تبلغ ١٠٠٠ ريال أو أكثر، ويصدق عليها من قبل مجلس الادارة. وبالنسبة للنفقات الرأسمالية التي تزيد عن ١٠٠٠ ريال ولم تتضمنها هذه الموازنة فيجب التصديق عليها من قبل مجلس الادارة، كما أن تجاوزات الموازنة عن ٢٠٪ أو أكثر يجب تبريرها لمجلس الادارة. أما النفقات الرأسمالية التي تقل عن ١٠٠٠ ريال فتتطلب فقط تصديق مشرف الانتاج عليها.

د - يتولى عمال الشركة تركيب وازالة واصلاح وتجديد الآلات. ويتم اعداد أوامر عمل لهذه الأنشطة وتخضع لنفس الأساليب الرقابية للموازنة باعتبارها نفقات أخرى. ولا تتطلب أوامر العمل أى نفقات أخرى خارجية.

المطلوب:

أ - حدد الأهداف الرئيسية لمراجعتك حسابات:
الآلات، ومخصص استهلاك - الآلات، واصلاحات الآلات.

ملحوظة: لا تتعرض لاجراءات المراجعة اللازمة لتحقيق هذه الأهداف.

ب - أعد جزءاً من برنامج مراجعة الاضافات لحساب الآلات لعام ١٤٠٧ هـ.

ثالثاً: المشاكل

(١) اختار أفضل اجابة لكل من الأسئلة التالية المتعلقة بأساليب الرقابة الداخلية في نظام معالجة عمليات الأصول غير المتداولة.

أ ـ فيما يتعلق بالرقابة الداخلية على عمليات التخلص من الأصول الثابتة، يجب على الادارة وضع نظاماً يتضمن.

(١) تحليلاً مستمراً للايرادات المتنوعة للكشف عن أى متحصلات نقدية من بيع أصول ثابتة.

(٢) مراجعة داخلية دورية من قبل المراجعين الداخليين للشركة بشأن أى عملية تخلص للأصول الثابتة.

(٣) الاستخدام المستمر لأوامر العمل المسلسلة رقمياً والخاصة بعمليات التخلص من الأصول الثابتة.

(٤) المراقبة الدورية للأصول الثابتة من قبل المراجعين الداخليين.

ب ـ من مظاهر ضعف الرقابة الداخلية المحاسبية بشأن معدات المصنع.

(١) أن تكون كافة مشتريات معدات المصنع عن طريق الاقسام الطالبة.

(٢) ان الشيكات الصادرة لسداد قيمة مشتريات المعدات غير موقعة من المراقب المالي.

(٣) أن تتم عمليات الاحلال والاستبدال لمعدات المصنع ـ بصفة عامة ـ عندما ينتهي العمر الانتاجي المقدر لها والمحسوب على أساسه الاستهلاكات.

(٤) معالجة العائد من بيع المعدات المستهلكة بالكامل باعتباره ايرادات أخرى.

جـ ـ من أهم اجراءات الرقابة الداخلية على حيازة المباني والمعدات:

(١) وضع سياسة مكتوبة للشركة يتم فيها التمييز بين النفقات الرأسمالية والنفقات الايرادية.

(٢) استخدام أساليب الموازنات الرأسمالية للرقابة على حيازة والتخلص من المباني والمعدات.

(٣) تحليل الانحرافات الشهرية بين النفقات الرأسمالية المصرح بها والتكاليف الفعلية.

(٤) وضع سياسة معينة تقضي بضرورة أن تتم طلبات الأصول عن طريق الاقسام المستخدمة.

د ـ ان الهدف الرئيسي للرقابة الداخلية على المعدات الثقيلة هو:

(١) التأكد من جودة صيانة هذه المعدات.
(٢) منع سرقة هذه المعدات.
(٣) تحديد توقيت احلال هذه المعدات.
(٤) رفع كفاءة استخدام الأموال المستثمرة فيها.

هـ ـ أى السياسات التالية تمثل ضعفاً في الرقابة المحاسبية الداخلية على حيازة معدات المصنع؟

(١) أن تكون حيازتها واعتماد الحصول عليها من مسئولية القسم الذي طلبها.

(٢) أن يكون هناك تصديق مسبق لحيازة المعدات.

(٣) أن يرفع للادارة تقرير فوري عن الانحرافات بين النفقات الرأسمالية المصرح بها والنفقات الفعلية.

(٤) أن يتم مراجعة سياسات الاستهلاك مرة واحدة فقط كل عام.

و ـ لتحقيق رقابة محاسبية داخلية فعالة على عمليات الاضافة للأصول الثابتة فان على الشركة أن تضع تلك الاجراءات التي تتطلب:

(١) رسملة تكلفة الاضافات للأصول الثابتة التي تزيد عن مبلغ معين.

(٢) أن تكون الصيانة الدورية للأصول الثابتة عن طريق العاملين بقسم الصيانة التابع للشركة فقط.

(٣) تبويب تلك الاضافات للأصول الثابتة عن طريق العاملين بقسم الصيانة التابع للشركة فقط.

(٤) ضرورة التصريح بالاضافات الجوهرية للأصول الثابتة واعتماد الحصول عليها.

ز ـ من أمثلة العمليات التي قد تشير الى معاملات مع الاطراف ذو صلة:

(١) الاقتراض أو الاقراض بمعدل فائدة مساوياً لمعدل الفائدة السائد في السوق.

(٢) بيع عقار بسعر يقترب من قيمته التقديرية.

(٣) اقتراض مبلغ كبير بشروط خاصة معينة من حيث توقيت وكيفية سداده.

(٤) استبدال مبني بآخر مشابه له من خلال عملية غير نقدية.

ح ـ لتعزيز نظام الرقابة الداخلية المحاسبية على حيازة المعدات الثقيلية، فان العميل يجب أن يضع سياسة معينة تتطلب:

(١) زيادة دورية لمبلغ التأمين الذي يخصها.

(٢) فحص دوري للمعدات ومطابقتها مع السجلات المحاسبية.

(٣) التحقق بصفة دورية عن مدى وجود رهونات أو حجوزات لهذه المعدات.

(٤) المحاسبة الدورية عن أوامر العمل.

(٢) اختار **أفضل** اجابة لكل من الأسئلة التالية بشأن مراجعة الأصول الثابتة وما يتعلق بها من حسابات.

أ ـ أى النقاط التالية تكون **أقل** أهمية لدى المراجع الدائم للشركة بشأن الثبات في الطرق والمبادىء المحاسبية المتعارف عليها عند مراجعة الأصول الثابتة؟

(١) سياسة الرسملة التي اتبعت في العام السابق.

(٢) التكاليف الرأسمالية في العام السابق.

(٣) طرق الاستهلاك التي أتبعت في العام السابق.
(٤) العمر الانتاجي الذي قدر للأصول في العام السابق.

ب ـ لا داعي للمراجع أن يستخدم المصادقات عند فحص:
(١) المخزون.
(٢) قرض طويل الأجل.
(٣) المباني والمعدات.
(٤) حقوق الملكية في الشركة المساهمة.

جـ ـ أياً من الآتي لا يهم المراجع عند فحص عمليات التخلص من الأصول الثابتة؟
(١) مراجعة حساب مردودات ومسموحات المشتريات.
(٢) مراجعة عمليات الاستهلاك.
(٣) تحليل العناصر المدينة في حساب مخصص الاستهلاك.
(٤) فحص الملاحق المرفقة ببوليصة التأمين.

د ـ يمكن للمراجع أن يستنتج عدم كفاية مصروف الاستهلاك في حالة:
(١) زيادة قيم التأمين عن القيم الدفترية للأصول بقدر كبير.
(٢) كبر مبالغ الأصول المستهلكة بالكامل.
(٣) الاستبدال المستمر لأصول جديدة نسبياً.
(٤) زيادة وتكرار خسائر التخلص من الأصول.

هـ ـ أى اجراءات المراجعة التالية أقل أهمية للمراجع لاكتشاف تلك الأصول الثابتة التي يتم التخلص منها ولم تسجل؟
(١) فحص بوالص التأمين.
(٢) مراجعة مصروف الاصلاحات والصيانة.
(٣) مراجعة ملفات ضرائب الملكية.
(٤) الفحص الدقيق للفواتير التي تمثل اضافات للأصول الثابتة.

و ـ ان الهدف من مراجعة حساب الاصلاحات والصيانة عن العام الجاري هو:

(١) التأكد من أن نفقات الأصول الثابتة قد سجلت عن الفترة الصحيحة.

(٢) التأكد من التصريح السليم بالنفقات الرأسمالية.

(٣) التأكد من أن النفقات غير الرأسمالية تم معالجتها كمصروف بصورة صحيحة.

(٤) التأكد من رسملة نفقات الأصول الثابتة.

ز ـ ما أفضل وسيلة للتأكد من كفاية مصروف استهلاك الأصول الثابتة في قائمة الدخل؟

(١) التحقق من الدقة الحسابية لمصروف الاستهلاك المحمل على قائمة الدخل.

(٢) التأكد من أن طريقة الاستهلاك المتبعة تتفق مع المبادىء المحاسبية المتعارف عليها.

(٣) مضاهاة مصروف الاستهلاك بالمبالغ الدائنة الظاهرة في حسابات مخصصات الاستهلاك.

(٤) تحديد ماهية الأصول القابلة للاستهلاك والتحقق من مصروف الاستهلاك.

ح ـ يمكن أن يقتنع المراجع بوجود مبالغ كبيرة في الجانب المدين بحساب مخصص الاستهلاك اذا كانت هذه المبالغ ناتجة عن:

(١) اصلاحات غير عادية من شأنها أن تزيد العمر الانتاجي للأصل.

(٢) خطأ في تسجيل أعباء الاستهلاك للعام السابق بأقل من اللازم.

(٣) تسجيل مبلغ احتياطي للخسارة المحتملة من عمليات التخلص من الأصول.

(٤) تسجيل أصل ما بقيمته السوقية العادلة.

ط ـ ما أفضل دليل للتحقق من ملكية عقار:

(١) بوليصة التأمين.

(٢) الصك الأصلي لنقل الملكية والمحتفظ به في خزينة العميل.

(٣) ايصالات الضرائب المدفوعة على العقار.

(٤) القوائم المالية.

ي ـ أى اجراءات المراجعة التالية أكثر شيوعاً للتحقق من الملكية القانونية لعقار:

(١) فحص المراسلات التي تمت مع محامي الشركة بخصوص قضايا الحيازة.

(٢) فحص مستندات الملكية المسجلة بالسجلات الرسمية للدولة.

(٣) فحص المحاضر الرسمية للشركة بخصوص اعتماد الحصول على المباني والمعدات.

(٤) فحص صكوك الملكية وشهدات ضمان الملكية.

ك ـ بهدف تقييم الأصول المستأجرة بعقود طويلة الأجل، يجب على المراجع:

(١) الاستعلام من المؤجر عن تكلفة الأصل والتأكد من تسجيلها بدفاتر المستأجر.

(٢) تقييم مدى ملائمة معدل الفائدة المستخدم في خصم مدفوعات الايجار المستقبلة.

(٣) التأكد من استنفاد تكلفة الأصل المستأجر على مدار عمره الانتاجي.

(٤) تقييم ما اذا كان المبلغ الاجمالي لمدفوعات الايجار يمثل القيمة السوقية العادلة للأصل.

ل ـ أى الاجراءات التالية غير ضرورية لمراجعة حساب التأمين المقدم؟

(١) اعادة حساب مقدار الجزء المستنفد خلال العام.

(٢) اعداد ملخص لبوالص التأمين في أوراق المراجعة.

(٣) فحص ايصالات أقساط التأمين.

(٤) التحقق من صحة أقساط التأمين بواسطة مندوب تأمين مستقل.

م ـ اذا قامت الشركة ـ عن طريق الخطأ ـ برسملة تكاليف طلاء مخزنها، فيمكن للمراجع اكتشاف هذا الخطأ عن طريق:

(١) مناقشة سياسات الرسملة مع المراقب المالي.

(٢) مراجعة كافة أوامر العمل الخاصة بانشاءات العام الجاري.

(٣) التأكد من أن المخزن قد تم طلاءه وذلك خلال مراقبة الجرد الفعلي للمخزون.

(٤) الفحص التفصيلي لعينة من أوامر العمل الخاصة بالانشاءات.

ن ـ من أكثر الأمور التي يعتمد فيها المراجع على رأى مدير المصنع:

(١) سياسة التمييز بين النفقات الرأسمالية والمصروفات الايرادية.

(٢) تخصيص التكاليف الثابتة والمتغيرة.

(٣) مدى الحاجة الى تسجيل احتياطي لتكاليف الصيانة المؤجلة.

(٤) مدى كفاية مصروف الاستهلاك.

س ـ يهدف فحص حساب مباني ومعدات المصنع الى التحقق من كافة الأمور التالية ما عدا:

(١) مدى كفاية أساليب الرقابة الداخلية.

(٢) مدى وجود أصول أخرى يتضمنها الحساب.

(٣) مدى كفاية الأموال اللازمة لاحلال واستبدال الأصول.

(٤) مدى معقولية قيمة قسط الاستهلاك.

ش ـ غالباً ما يحصل المراجع على معلومات من مدير المصنع بشأن:

(١) كفاية مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.

(٢) مدى ملاءمة اجراءات ملاحظة الجرد الفعلي للمخزون.

(٣) وجود معدات وآلات متقادمة.

(٤) الأصول المؤمن عليها.

(٣) فيما يلي بعض أسئلة استقصاء الرقابة الداخلية على المباني والمعدات.
وتعني اجابة السؤال (بنعم) وجود موطن قوة، بينما تدل الاجابة (لا) على موطن ضعف.

(أ) هل هناك أشخاص مسئولين عن فحص عمليات شراء كافة المباني والمعدات الرئيسية والتصريح بالحصول عليها وكذلك التخلص منها؟

(ب) هل تستخدم الموازنات الرأسمالية لتقرير شراء المباني والمعدات الجديدة؟

(جـ) هل تتم كافة مشتريات الأصول الثابتة عن طريق نفس قنوات المشتريات الأخرى؟

(د) هل يتم التخلص من الأصول الثابتة بنفس أساليب بيع المخزون وتخضع لنفس أساليب رقابة المقبوضات النقدية؟

(هـ) هل يستخدم نظام أوامر العمل لشراء وبيع المباني والمعدات واصلاحها وصيانتها؟

(و) هل يوجد لدى الشركة سياسة محددة للرسملة من شأنها أن تميز بصورة صحيحة بين النفقات الرأسمالية والمصروفات الايرادية؟

(ز) هل يتم جرد وتسوية دورية بين حسابات الأستاذ الفرعي وبين حسابات المراقبة بدفتر الأستاذ العام؟

(ح) هل هناك شخص مسئول عن مراجعة كافة عقود الاستئجار طويلة الأجل قبل تسجيلها؟

(ط) هل هناك فحص دوري للمحاسبة عن الاستهلاك بواسطة شخص مسئول؟

(ي) هل تتبع الشركة الأنظمة المناسبة للتأمين ضد الحرائق والكوارث؟

المطلوب: حدد لكل من الأسئلة السابقة من (أ الى ي) ما يلي:

أ - الخطأ أو المخالفة التي صمم السؤال لمنعها أو اكتشافها أو تصحيحها.

ب ـ أثر غياب الاجراء الرقابي على القوائم المالية.

جـ ـ اختبار الالتزام بالسياسات بهدف التأكد من فاعلية الاجراء الرقابي وذلك اذا ما كانت اجابة السؤال «بنعم». وما الملف الذي يجب أن تختار منه عينة المستندات اللازمة لفحصك؟ وما نوع الفحص (فحص مستندى أم تتبع)؟

د ـ تحديد ما اذا كان اختبار الالتزام بالسياسات الذي ذكرته في (جـ) يصلح أيضاً كاختبار أساسي للأرصدة.

هـ ـ الاختبار الأساسي الذي يجب التوسع فيه اذا ما كانت اجابة السؤال «لا» مع تحديد مواطن الضعف الموجودة بنظام الرقابة الداخلية. يمكنك تنظيم اجابتك على النحو التالي (ملحوظة: تمت اجابة السؤال أ كمثال).

السؤال	الخطأ أو المخالفة	الأثر على القوائم المالية	اختبار الالتزام بالسياسات	هل يعد أيضاً كأختبار أساسي	الأختبار الأساسي
(أ)	عدم صحة وشرعية العمليات	تحريف في أرصدة النقدية والأصول الثابتة	فحص المستندات: فحص مستندى لعينة من اضافات المباني والمعدات لبيان ما اذا كانت مؤيدة بمستندات ومعتمدة في محاضر جلسات مجلس الادارة.	نعم	نفس اختبار الالتزام بالسياسات

(٤) فيما يلي عدد من الأخطاء أو المخالفات المتعلقة بالمباني والمعدات والاستهلاك، والمطلوب أن تحدد لكل منها الصفة الرقابية بنظام الرقابة الداخلية والتي من شأنها أن تمنع أو تكشف أو تصحح ذلك الخطأ.

أ - ارتفاع مصروف الاصلاحات والصيانة بصورة غير عادية هذا العام بالمقارنة بالاعوام الثلاثة السابقة. وبتحليل الحساب اتضح وجود بعض الأعباء التي كان يجب رسملتها.

ب - سداد الشركة لثمن كمية كبيرة من الادوات الصغيرة اشتراها مندوب المشتريات لاستخدامه الشخصي.

جـ - لا يتضمن برنامج الكومبيوتر لحساب الاستهلاك طريقة الاستهلاك طبقاً لقانون الضرائب.

د - أعد المبرمج برنامجاً لازالة أرصدة حسابات الأصول المستبعدة، تسبب في استنزال «صافي القيمة الدفترية» من حسابات الأصول، واخفاقه في عدم ازالة رصيد حساب مجمع استهلاك الأصول المستبعدة.

هـ - تم تسجيل مصروف الايجار - الواجب رسملته - على أنه ايجار شهري.

و - هناك مباني ومعدات مستهلكة بالكامل منذ ٥ سنوات، وما زالت الشركة تستخدمها في عملياتها اليومية.

ز - عند مراجعة سجلات المعالجة الالكترونية للمباني والمعدات والمعدات، اتضح وجود بعض المعدات التي استهلكت دفترياً بالكامل.

ح - ظهر من كشف بيانات سجلات الاستهلاك الالكترونية وجود معلومات شاذة بحقول البيانات الهامة.

ط - لم تتطابق بيانات الملف الالكتروني لدفتر استاذ فرعي الأصول الثابتة مع المجاميع المعدة الكترونياً للأصول الثابتة ومجمع الاستهلاك.

(٥) كانت المستندات وسجلات المحاسبة - فيما مضى - في شكل تقارير وقوائم ومستندات وأوراق مكتوبة، وكلها بالطبع أشياء ملموسة. الا أنه مع استخدام الكومبيوتر لتحديث ملفات العمليات يومياً، أصبحت مخرجات البيانات والملفات في شكل بطاقات وشرائط أو اسطوانات يتم قراءتها من

خلال وحدة خاصة بالكومبيوتر. وغالباً ما يؤدي ذلك بالطبع الى استخدام المراجع للكومبيوتر في آداء مهمته.

المطلوب:

أ ـ اذكر الأهداف الرئيسية لمراجعة الأصول الثابتة ومخصص الاستهلاك.

ب ـ صف اجراء أو اثنين من اجراءات المراجعة التي تساعد على تحقيق كل هدف من الاهداف التي ذكرتها في المطلوب أ.

جـ ـ كيف يستخدم المراجع الكومبيوتر في آداء الاجراءات التي ناقشتها في المطلوب ب. ؟.

(نظم اجابتك على النحو التالي:)

هدف المراجعة	اجراءات المراجعة	الطرق التي يمكن بها استخدام الكومبيوتر في المراجعة

(٦) تحتفظ شركة ما بحسابات أستاذ فرعي لكافة الاصول الثابتة. فاذا فرض أنك أعددت برنامجاً لمراجعة أرصدة المباني والمعدات فقط، ولم تعد برنامجاً خاصاً للاستهلاكات، **فالمطلوب**:

أ ـ اعداد برنامجاً شاملاً مستقلاً لمراجعة حسابات مخصص الاستهلاك ومصروف الاستهلاك؟

ب ـ اقترح الطرق التي يمكن بها استخدام الكومبيوتر في آداء الاجراءات التي ذكرتها في **المطلوب** (أ).

(٧) حصل المراجع القانوني على جدول التأمين على المباني ضد الكوارث والذي أعده العميل، والمتضمن قيمة الاقساط السنوية.

أ ـ ما البيانات الأخرى التي يتوقع عادة أن يتضمنها جدول التأمين ضد الكوارث.

ب ـ ما اجراءات المراجعة الأساسية اللازمة لفحص جدول التأمين ضد الكوارث؟

(٨) افترض انك بصدد مراجعة حساب الآلات والمعدات عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٧ هـ، ويتضمن الملف الدائم الجدول التالي:

الآلات والمعدات			
الرصيد في ١٤٠٥/١٢/٣٠ هـ	استبعادات في عام ١٤٠٦ هـ	اضافات في عام ١٤٠٦ هـ	الرصيد في ١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ
٢١٨٠٠ ريال	٢١٠٠ ريال	٥٧٠٠ ريال	٢٥٤٠٠ ريال

وفيما يلي نسخة من حساب الآلات والمعدات لعام ١٤٠٧ هـ:

التاريخ	آلات ومعدات	مدين	دائن
١٤٠٧/١/١ هـ	رصيد أول العام	٢٥ ٤٠٠ ريال	
١٤٠٧/٣/١	آلة سنفرة	١ ٢٠٠	
١٤٠٧/٥/١	آلة ضغط هواء	٤ ٥٠٠	
١٤٠٧/٦/١	آلة تقليم الحشائش	٦٠٠	
١٤٠٧/٦/١	بطارية كهربائية لاحدى الرافعات	٣٢٠	
١٤٠٧/٨/١	منشار تقطيع الخشب		١٥٠ ريال
١٤٠٧/١١/١	لحام كهربي	٤ ٥٠٠	
١٤٠٧/١١/١	فرن	٢ ٨٠٠	
١٤٠٧/١٢/١	فرن	٢٣٦	
١٤٠٧/١٢/٣٠	رصيد آخر العام		٣٩ ٤٠٦
		٣٩ ٥٥٦ ريال	٣٩ ٥٥٦ ريال

وقد أمكنك أن تكتشف ما يلي:

أ ـ تقدر الشركة العمر الانتاجي لأغراض الاستهلاك لكافة الآلات والمعدات على أساس ١٠ سنوات، وتستخدم طريقة القسط الثابت في احتساب الاستهلاك. وبالنسبة للآلات والمعدات التي يتم حيازتها أو التخلص منها خلال العام فيتم حساب استهلاكها عن ٦ شهور. هذا وقد بلغ مصروف استهلاك الآلات والمعدات بالسجلات عن عام ١٤٠٧ هـ ٢٨٠٠ ريال.

ب ـ اشترت الشركة آلة السنفرة نقداً من احدى المنشآت التي تمر بأزمة مالية. وقد اتفق كبير المهندسين بالشركة مع المورد على أن هذه الآلة ـ والتي كانت جديدة إلى حد ما ـ تساوي ٢١٠٠ ريال حسب سعر السوق.

جـ ـ تم تركيب آلة ضغط الهواء الجديدة في مبنى صغير أنشيء خصيصاً في عام ١٤٠٧ هـ لتركيب هذه الآلة. وتبلغ تكلفة هذا المبنى ٢٠٠٠ ريال، كما قدر عمره الانتاجي بـ ٢٥ سنة. واتضح أن التكلفة المسجلة للآلة (٤٥٠٠ ريال) تتضمن تكلفة المبنى.

د ـ سلمت آلة تقليم الحشائش مباشرة لمدير الشركة في منزله لاستخدامه الشخصي.

هـ ـ حدثت تلفيات في البطارية الكهربية لاحدى الرافعات نتيجة حادث في ١٤٠٧/٦/١ هـ لا يمكن اصلاحه. وكانت تكلفة البطارية التالفة ٦٠٠ ريال قد سجلت ضمن تكلفة الرافعة وقدرها ٤٢٠٠ ريال عند شراءها منذ سنتين ونصف. كما بلغ مجمع استهلاك هذه البطارية ١٨٠ ريال. هذا وقد قررت الشركة استئجار بطارية أخرى بدلاً من شراء بطارية جديدة. ويبلغ مصروف الايجار السنوي لتلك البطارية ٣٢٠ ريال سدد مقدماً. أما البطارية التالفة فقد تم اعادتها لشركة البطاريات وقدرت قيمتها كخردة عندئذ بمبلغ ٤٠ ريال.

و ـ تم بيع منشار تقطيع الخشب في ١٤٠٧/٨/١ هـ، وكان سعر شراءه منذ ١٢ سنة مضت ١٥٠٠ ريال. وقد استهلك بالكامل إلا أنه ظل يستخدم حتى تم بيعه.

ز - قررت الشركة في ١٤٠٧/٩/١ هـ بيع احدى الآلات لعدم الحاجة إليها، وأعلنت عن بيعها بمبلغ ١٨٠٠ ريال بناء على رأي أحد تجار الآلات المستخدمة. وقد اشتريت هذه الآلة منذ ٥ سنوات بمبلغ ٥٠٠٠ ريال، ويفترض عدم وجود قيمة خردة لها لأغراض الاستهلاك.

ح - تم شراء فرن في ١٤٠٧/١١/١ هـ بمبلغ ١٠ ٠٠٠ ريال سدد منه ٢٨٠٠ ريال نقداً والباقي سيتم سداده بأقساط شهرية على مدار ٣ سنوات. ويتضمن القسط المدفوع في ١٢/١ قيمة الفوائد وقدرها ٣٦ ريال. ولا يجوز نقل الملكية القانونية لهذا الفرن للشركة حتى يتم سداد قيمته بالكامل.

المطلوب:

أ - إجراء قيود التسوية اللازمة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٧ هـ لكل من حساب الآلات والمعدات وحساب مجمع الاستهلاك.

ب - اعداد ورقة عمل لحساب الآلات والمعدات.

(٩) خلال المراجعة السنوية المعتادة لشركة السعيد الصناعية، تم تكليفك بمراجعة حساب الآلات والمعدات بدفتر الاستاذ العام التالي:

حساب الآلات والمعدات - رقم ٨٣

غرة محرم	الرصيد	٢٠٩ ٦٢٨,١٢	٢٥ من ربيع الثاني	مستند رقم ١٢	٧٥
١٨ من ربيع الثاني	مستند رقم ٢٣	٣١ ٩٩٤,٤٥			
٢٨ من رجب	نموذج قيد اليومية رقم ٨	١٠ ٤٣٦,٢٦			
٩ من رمضان	مستند رقم ٤١	١٤ ١٨٩,ـ			
١١ من ذي القعدة	مستند رقم ٥٢	٧ ٢٦١,٨٨			

بافتراض أنك فحصت فواتير يومي ٩ رمضان، ١١ من ذي القعدة ولم تجد فيهما شيئاً يستحق التساؤل أو الاستفسار. أما الفاتورة المؤيدة لقيد ١٨ من ربيع الثاني فكانت على النحو التالي:

شركة الرياض للأدوات الصناعية

ت: ٤٧٧٣٤٤٤ ٥١٨ طريق السليمانية ـ الرياض التاريخ: ١٥ من ربيع الثاني
فاتورة رقم: ٢٢٦٠٨

اسم العميل: شركة السعيد الصناعية طلبكم رقم ٣١٢٩ س
العنوان: الجبيل ـ المدينة الصناعية الشحن والتسليم: عن طريق السكك الحديدية تسليم الدمام

شروط ٢/١٠ صافي ٣٠ يوم

رقم الصنف	سعر الوحدة	العدد	اجمالي
١	١٥ ٦٧٢ ريال	٢	٣١ ٣٤٤ ريال
٢	٢٦٩,٦٥	٢	٥٣٩,٣٠
٣	٤٤,٦٠	٢	٨٩,٢٠
٣	١٨,١٠	١	١٨,١٠
٤	١,٨٥	١	١,٨٥
٥	٢,ـ	١	٢,ـ
			٣١ ٩٩٤,٤٥ ريال

تاريخ استلام الفاتورة: ١٦/٤ سعد العلي
مراجع أمر الشراء: منصور الدخيل
مراجع الحسابات: ابراهيم الصالح
التصريح بالدفع: أحمد سالم
تاريخ الدفع: ٢٤/٤ شيك رقم ٤٩٢٣
مستند رقم ٢٣ حساب: ٨٣

أما بخصوص ما يؤيد قيد ٢٨ رجب فقد وجدت نموذج اعـداد قيد اليـومية العامة الآتي:

نموذج قيد اليومية رقم: ٨
العملية: انشاء سير متحرك

١٠ ٤٣٦,٢٦ ريال		الآلات والمعدات	
	٧٩٢,ـــ ريال	رواتب قسم التصميمات الهندسية	
	٢ ٤٠١,ـــ	أجور قسم الصيانة	
	١ ٧٨٥,ـــ	أجور مباشرة	
	٥ ٤٨٥,٢٦	مشتريات	

تفاصيل تكلفة السير المتحرك التي تم تسجيلها:

رواتب قسم التصميمات الهندسية:

١ ـ محمد المنيع (٤٣ ساعة بمعدل ٨ ريال للساعة)	٣٤٤ ريال
٢ ـ علي الدهامي (٥٦ ساعة بمعدل ٨ ريال للساعة)	٤٤٨
	٧٩٢ ريال

اجور عمال قسم الصيانة المشاركين في عملية الانشاء:

١ ـ ابراهيم العليان (٩٤ ساعة بمعدل ٩ ريال للساعة)	٨٤٦ ريال
(٤٢ ساعة اضافية بمعدل ١٣,٥ ريال للساعة)	٥٦٧
٢ ـ فهد الشايع (٧١ ساعة بمعدل ٨ ريال للساعة)	٥٦٨
(٣٥ ساعة اضافية بمعدل ١٢ ريال للساعة)	٤٢٠
	٢ ٤٠١ ريال

الأجور المباشرة لعمال المصنع المشاركين في عملية الانشاء:

١ ـ علي المقرن (٩٤ ساعة بمعدل ٦ ريال للساعة)	٥٩٤ ريال
(٣٥ ساعة اضافية بمعدل ٩ ريال للساعة)	٣١٥
٢ ـ سمير سلطان (٩٤ ساعة بمعدل ٦ ريال للساعة)	٥٩٤
(٣٥ ساعة اضافية بمعدل ٩ ريال للساعة)	٣١٥
	١ ٧٥٨ ريال

المشتريات:

مستند رقم ١٨/٣٤	٩٢١,٨٥ ريال
مستند رقم ٤/٣٥	٢ ٨٧٦,٥٠
مستند رقم ١٣/٣٥	٢٣٥,٤٢
مستند رقم ٣٧/٣٥	٦٨٩,١٧
مستند رقم ١١/٣٦	٣١٩,٤٠
مستند رقم ٢٢/٣٦	٤٤٢,٩٢
	٥ ٤٨٥,٢٦ ريال

المطلوب :

بعد اداء اجراءات المراجعة العادية للمعلومات المتاحة، حدد التسويات اللازمة لحساب الآلات والمعدات أو التساؤلات، والاستفسارات التي وصلت اليها من خلال الاطلاع على حساب الاستاذ والمستندات المؤيدة وذلك لمزيد من الفحص. افترض أن كافة المبالغ جوهرية.

الباب الرابع

التقارير والخدمات الاخرى

الفصل السادس عشر التقارير الاخرى التي يعدها المراجع
الفصل السابع عشر الخدمات الاخرى التي يقدمها المراجع القانوني

الفصل السادس عشر

التقارير الأخرى التي يعدها المراجع
OTHER REPORTS RENDERD BY AUDITOR

سنقوم في هذا الفصل بدراسة التقارير الاخرى التي يعدها المراجع لعملائه، حيث درسنا في الفصل الثاني تقرير المراجع الذي يبدي فيه رأيه حول القوائم المقارنة للمركز المالي ونتيجة النشاط الاقتصادي والتغير في المركز المالي، والمعدة كلها طبقاً للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها. كما سبق أن ناقشنا في ذلك الفصل بايجاز التقرير المرفق بالقوائم المالية غير المراجعة التي يرتبط بها اسم المراجع. وبجانب هذه التقارير، يصدر المراجع أنواعاً أخرى من التقارير سنقوم بدراسة بعض منها في هذا الفصل. ويمكن تبويب هذه التقارير على النحو التالي:

١ ـ تقارير تخص معلومات مالية دورية (ربع سنوية) قام المراجع بفحصها.
٢ ـ تقارير خاصة.
٣ ـ تقرير أخرى يتم تبويبها طبقاً لنوع الخدمات التي يقدمها المراجع.

وتعتمد محتويات هذه التقارير بصفة أساسية على العوامل التالية:

- مدى ارتباط اسم المراجع بالقوائم المالية (الشكل رقم (١) من الفصل الثاني).
- طبيعة البيانات المالية التي يحتويها التقرير.
- نوع الخدمات التي قدمها المراجع.

وسبق أن عرفنا «ارتباط المحاسب أو المراجع بالقوائم المالية» في الفصل الثاني، ويجب أن نميز هنا بين هذا المفهوم وبين ارتباط المحاسب القانوني الذي يعمل كموظف بالادارة المالية لاحدى المؤسسات ويكون مسئولاً عن اعداد التقارير المالية لمؤسسته. ونظراً لعدم استقلالية ذلك المحاسب عن القوائم المالية للشركة التي

يعمل بها، فيجب أن يوقع المحاسب على تلك القوائم بصفته موظفاً وليس كمحاسب أو مراجع قانوني وكما سبق أن أوضحنا، يوجد هناك ثلاثة درجات لعلاقة المراجع الخارجي بالقوائم المالية لكل من الشركات التي تتداول والتي لا تتداول أوراقها المالية بالأسواق. فبالاضافة الى المراجعة الحيادية، يقوم المراجع بفحص(Review) واعداد(Compelation) التقارير المالية غير المراجعة للشركة الخاصة التي لا تتداول أوراقها المالية بالأسواق، وفحص المعلومات المالية الدورية (الربع سنوية) والقوائم غير المراجعة للشركات المساهمة التي تتداول أوراقها المالية بالأسواق. وتتطلب كل هذه المهام أنواعاً خاصة من التقارير.

ويمكن تبويب التقارير الخاصة التي يعدها المراجع طبقاً لنوع وطبيعة البيانات المالية التي تتضمنها هذه التقارير. فقد يخص التقرير قوائم مالية تخضع لمبادىء محاسبية أخرى تختلف عن المبادىء المتعارف عليها، أو نتائج فحص عدد معين من عناصر القوائم المالية مثل المخزون أو الاستثمارات، أو نتائج مراجعة وفحص عنصر محدد مثل تقرير نتائج استقصاءات حسابات المدينين. كما قد يتعلق التقرير الخاص للمراجع بمدى التزام العميل بمتطلبات قانونية أو شروط اتفاقات تعاقدية، أو بيانات احصائيات مالية في شكل جداول ونماذج تتطلبها الجهات الحكومية المختلفة مثل صندوق التنمية الصناعية ومصلحة العمل ومؤسسة النقد السعودي وما الى ذلك.

أما النوع الأخير من التقارير الخاصة التي يعدها المراجع القانوني فيرتبط بطبيعة خدماته المقدمة للعميل، مثل اعداد خطاب مقدم الى بنوك ومؤسسات الاستثمار بخصوص القوائم المالية للعميل، أو اعداد التقرير المرفوع لادارة المؤسسة بشأن نظام الرقابة الداخلية.

التقارير الخاصة بفحص المعلومات المالية الدورية

Reports on Reviews of Interim Financial Information

تلزم المبادىء المحاسبية المتعارف عليها الشركات التي تتداول أوراقها المالية بالأسواق المالية على تزويد حملة أسهمها بمعلومات مالية دورية (Interim). وقد تكون الفترة التي يخصها التقرير اما ربع سنوية أو شهر واحد ينتهي في تاريخ يختلف عن تاريخ انتهاء العام المالي للشركة. وتصدر هذه المعلومات المالية بمفردها

في شكل قوائم دورية، أو ترفق كملحوظة بالقوائم المالية المراجعة طبقاً لمتطلبات الهيئة الامريكية لتنظيم تداول الأوراق المالية (SEC). وتتضمن تلك البيانات صافي المبيعات واجمالي وصافي الأرباح وربحية السهم العادي عن النشاط المستمر لكل ربع سنة من آخر عامين ماليين.

وتتراوح علاقة المراجع بالتقرير الدورية بين مجرد عرض النصيحة والرد على استفسارات العميل بخصوص بيانات هذه التقارير، ومراجعة القوائم المالية طبقاً للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها. وغالباً ما تتمثل هذه العلاقة في قيام المراجع بفحص القوائم المالية الربع سنوية على نطاق محدود (limited Review) كما جاء في نشرة معايير المراجعة رقم ٣٦ التي تنص على:

«يهدف فحص المراجع للمعلومات المالية الدورية على نطاق محدود الى الحصول على أدلة اثبات يعتمد عليها في تقرير ما اذا كان من الضروري عمل تعديلات جوهرية في المعلومات المالية حتى تطابق المبادىء المحاسبية المتعارف عليها. ويعني فحص المعلومات الدورية على نطاق محدود أن يفحص المراجع موضوعياً العمليات المحاسبية الهامة التي اكتشفها خلال فحصه التحليلي أو استفساراته للمسؤولين بمنشأة العميل على ضوء المبادىء المتعارف عليها».

ويلاحظ هنا أن مجرد فحص المعلومات المالية على نطاق محدود لا يكفي في حد ذاته لابداء المراجع رأيه، نظراً لأن هذا النوع من الفحوص لا يتضمن دراسة وتقييم وفحص كل من نظام الرقابة الداخلية والسجلات المحاسبية، أو اجراء اختبارات المراجعة الأخرى طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها. وتنطبق شروط واجراءات فحص التقارير الربع سنوية فقط على الشركات المساهمة التي تتداول أوراقها المالية بالاسواق، كما تلتزم هذه الشركات طبقاً لمتطلبات الهيئة الامريكية لتنظيم تداول الأوراق المالية باعداد التقارير المالية السنوية. وبناء عليه يكون المراجع المسؤول عن فحص التقارير المالية الدورية له علاقة كذلك بالتقارير المالية السنوية المراجعة.

ويعتبر عنصر الفورية (Timeless) ذا أهمية جوهرية في اعداد واصدار التقارير المالية الدورية، حيث يجب تزويد مستخدميها بالمعلومات اللازمة لهم في وقت يقل كثيراً عن الوقت المستغرق في اعداد واصدار التقارير السنوية. ولذلك

السبب يكون من الضروري تقدير قيمة بعض عناصر المصروفات في قائمة الدخل الربع سنوي. وباعتبار أن كل ربع سنة فترة مالية متكاملة مع باقي فترات العام المالي، وليست مستقلة بذاتها، فيستلزم الأمر اللجوء للتقديرات.

اجراءات فحص التقارير الدورية

Procedures for the Interim Review

نصت نشرة معايير المراجعة رقم ٣٦ على اتباع الاجراءات التالية في فحص التقارير الدورية:

١ - **الاستفسار (Inquiry)**- يجب أن يستفسر المراجع عن طبيعة النظام المحاسبي للتعرف على طرق تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المحاسبية لاعداد التقارير الدورية. كما يستفسر عن أي تغيرات في نظام الرقابة الداخلية المتبع لتحديد أثر هذه التغيرات على تلك التقارير..

٢ -**الفحص التحليلي (Analytical Review)** - يجب أن يحلل المراجع البيانات المالية الدورية بالرجوع الى عناصر القوائم المالية الداخلية وميزان المراجعة وأي معلومات أخرى، بغرض التعرف على أي قيم أو علاقات غير عادية. وينطوي الفحص التحليلي على مايلي:

أ - مقارنة منظمة بين كل من المعلومات المالية الفعلية والمقدرة للفترة المالية الجارية، ومعلومات الفترة الجارية والفترة السابقة لها مباشرة، وكذلك الفترة الجارية والفترة المقابلة لها من العام المالي السابق.

ب - دراسة العلاقات المتداخلة بين عناصر المعلومات المالية المتوقع مطابقتها لنمط مقدر على أساس انجازات الشركة في فترات مالية سابقة.

ج - الاهتمام بالعمليات المحاسبية مثل تلك التي ادخل عليها المراجع تعديلات وتسويات خلال فترات مالية سابقة.

٣ - الاطلاع على محاضر اجتماعات مجلس الادارة والجمعية العمومية ولجان مجلس الادارة للتعرف على القرارات التي قد تكون ذات أثر على المعلومات المالية الدورية.

٤ - الاطلاع على المعلومات المالية الدورية للتأكد من مطابقتها للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها.

٥ ـ الحصول على خطابات من مراجعين آخرين سبق لهم فحص معلومات مالية دورية تخص قطاع هام من قطاعات نشاط الشركة أو احدى الشركات التابعة لها أو احدى الشركات التي تستثمر فيها الشركة تحت المراجعة.

٦ ـ الاستفسار من أعضاء مجلس الادارة والمديرين التنفيذيين المسئولين عن التقارير المالية حول:

أ ـ ما اذا كانت التقارير الدورية معدة طبقاً للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها والمتبعة بشكل منتظم من فترة الى أخرى.

ب ـ ما اذا كانت هناك تغيرات في نشاط الشركة أو طرق المحاسبة المتبعة.

جـ أي أمور أخرى قد دار حولها الجدل خلال اجراءات الفحص التحليلي السابقة.

د ـ أي أحداث وقعت عقب انتهاء فترة التقارير الدورية والتي يكون أثرها جوهري على المعلومات الواردة في هذه التقارير.

العوامل التي تؤثر على فحص التقارير الدورية

Factors Affecting the Use of the Interim Review

حددت نشرة معايير المراجعة رقم ٣٦ عدداً من العوامل يجب أن يأخذها المراجع في اعتباره خلال فحصه للتقارير المالية الدورية وهي:

١ ـ مدى المام المراجع بالنظام المحاسبي الذي يتبعه العميل. فكلما زادت خبرة المراجع بالنظام المحاسبي كلما كان في استطاعته اختصار اجراءات فحص التقارير الدورية، خاصة اذا كان قد سبق له مراجعة التقارير المالية السنوية لهذا العميل وما يتطلبه ذلك من دراسة وفحص عميق للنظام المحاسبي المتبع.

٢ ـ مدى المام المراجع بمواطن ضعف نظام الرقابة الداخلية الذي يتبعه العميل، والتي سبق أن تعرف عليها خلال مراجعته للتقارير المالية السنوية. ويجب على المراجع هنا الاهتمام باجراءات فحص التغيرات والتعديلات التي حدثت

في نظام الرقابة الداخلية خلال الربع سنة التي يخصها التقارير المالية تحت الفحص. فقد تحول بعض مواطن الضعف الجوهرية في نظام الرقابة الداخلية دون اعداد تقارير مالية مطابقة للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي يكون نطاق الفحص مقيداً بدرجة تمنع المراجع من ابداء رأيه عن نتائج فحصه للتقارير.

٣ ـ مدى الما‌م المراجع بالتغيرات في طبيعة وحجم النشاط الاقتصادي للعميل مثل الاندماج والتخلص من بعض قطاعات الاعمال.

٤ ـ صدور مبادىء وتعليمات محاسبية جديدة خلال الفترة المالية التي تخصها البيانات الدورية تحت الفحص. فقد تؤدي هذه المبادىء الى تغيير بعض طرق المحاسبة واعداد التقارير، ولذلك يجب على المراجع التأكد من اتباع هذه المبادىء.

٥ ـ الاحتفاظ بالسجلات المحاسبية في عدد من المواقع المختلفة، والذي يتطلب أن يكون فحص التقارير في عدة مواقع تشتمل على المركز الرئيس للمؤسسة وكذلك مواقع أخرى.

متطلبات تقرير المراجع الخاصة بالقوائم المالية الدورية:

Reporting Requirements

تعتمد متطلبات تقرير المراجع الخاصة بالمعلومات المالية الدورية على ما إذا كانت تلك المعلومات مصدرة بمفردها أم في شكل ملحوظات ملحقة بالقوائم المالية المراجعة.

فإذا كانت المعلومات الدورية مصدرة بمفردها وأنه قد تم فحصها بواسطة المراجع طبقاً للإجراءات التي نصت عليها نشرات معايير المراجعة، فإنه غالباً ما يسمح للعميل باستخدام اسم المراجع الذي فحص هذه المعلومات في مكاتباته. أما إذا كانت إجراءات الفحص مقيدة بشكل لا تتيح للمراجع استكمال مهمته، فلا يجب أن يسمح المراجع للعميل باستخدام اسمه. وقد تتضمن أسباب القيود على نطاق الفحص مثلاً عدم ملاءمة وقت عمل إجراءات الفحص، أو عدم سلامة السجلات المحاسبية، أو وجود مواطن ضعف جوهرية في نظام الرقابة الداخلية. وإذا استخدم العميل تلك المعلومات الدورية (التي لم يستطع المراجع

فحصها طبقاً للإجراءات اللازمة) في مخاطباته مع أي من المساهمين أو أطراف خارجية أخرى أو الهيئة الأمريكية لتنظيم تداول الأوراق المالية، فيجب أن يصر المراجع على إرفاق تقريره (الذي قد يكون متحفظاً أو يتضمن عدم إبداء الرأي) ضمن هذه المخاطبات بجانب المعلومات نفسها. وإذا رفض العميل طلب المراجع، فيجب عليه التنبيه على العميل بعدم استخدام اسمه في المخاطبات أو حتى الإشارة إلى قيام المراجع بفحص المعلومات الدورية. كما يجب على المراجع إخطار مجلس إدارة شركة العميل بأي مخالفات للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية الربع سنوية، وتعديل تقرير المراجعة النمطي للإفادة بعدم سلامة الإفصاح.

ويجب أن يوجه تقرير فحص المراجع للقوائم المالية الدورية المصدرة بمفردها إلى مجلس إدارة الشركة أو حملة أسهمها أو الشركة نفسها. كما يؤرخ هذا التقرير بتاريخ الانتهاء من فحص السجلات والمعلومات المالية، ويجب أن يتضمن ما يلي:

١ ـ إقرار من المراجع باتباع معايير فحص المعلومات المالية الدورية.

٢ ـ تعريف البيانات الدورية التي قام المراجع بفحصها.

٣ ـ وصف لإجراءات فحص المعلومات الدورية التي اتبعها المراجع.

٤ ـ إقرار المراجع بأن نطاق فحصه للمعلومات الدورية كان أقل كثيراً عن نطاق المراجعة الشاملة، وكذلك عدم إبداء رأيه بشأن صدق وعدالة هذه المعلومات.

٥ ـ إقرار المراجع بعدم علمه بأي تسويات أو تعديلات جوهرية في المعلومات المالية يلزم عملها حتى تتمشى التقارير الدورية مع متطلبات المبادىء المحاسبية المتعارف عليها.

ويجب أن يوضح في مكان ظاهر على كل صفحة من صفحات القوائم المالية الدورية وملحقاتها مصطلح «غير مراجع» (Unaudited). ويتضمن تقرير فحص المراجع أسماء القوائم المفحوصة والفترة التي تخصها وعبارة تشير إلى مسؤولية الإدارة عن المعلومات التي تتضمنها القوائم. أما باقي محتويات تقرير المراجع فهي نفس محتويات تقرير فحص القوائم المالية السنوية الخاصة بالشركات التي لا تتداول أوراقها المالية بالأسواق العامة.

ويكون تقرير مراجعة القوائم المالية الربع سنوية مخالفاً للتقرير النمطي (غير المتحفظ) إذا ما اكتشف المراجع مخالفات جوهرية للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها أو عدم كفاية الإفصاح عن المعاملات المالية بالقوائم. ولا يتطلب الأمر عادة عمل أي تعديلات في تقرير المراجع غير المتحفظ لتعكس عدم التأكد من المعلومات الدورية أو عدم الثبات في تطبيق المبادىء المحاسبية من فترة مالية إلى أخرى ما دامت التقارير المالية تفصح عن كل هذه المواقف.

وإذا كانت القوائم الدورية مرفقة بالتقرير السنوي المراجع (ويكون ذلك غالباً في حالة الشركات المساهمة التي تخضع لإشراف الهيئة الأمريكية على تنظيم تداول الأوراق المالية)، فستعتبر المعلومات الدورية أحد عناصر المعلومات الإضافية الملحقة بالتقرير السنوي. ولا تخضع هذه المعلومات لإجراءات المراجعة المستخدمة في فحص واختبار القوائم المالية الرئيسية، ولذلك يكتب على هذه المعلومات بشكل واضح عبارة «غير مراجعة».

وليس من الضروري للمراجع الذي قام بأداء كافة إجراءات فحص ومراجعة المعلومات الربع سنوية المرفقة بالتقرير المالي السنوي أن يعد تقريراً مستقلاً بنتائج فحصه لهذه المعلومات أو أن يعدل صيغة تقرير مراجعته للقوائم المالية السنوية. ولكن يجب أن يفصح المراجع في تقرير مراجعة القوائم السنوية عن كل من الظروف التالية:

١ - عدم الإفصاح عن بعض المعلومات الدورية في التقرير السنوي مخالفة لمتطلبات الهيئة الأمريكية لتنظيم تداول الأوراق المالية، أو عدم فحص المراجع لهذه المعلومات. ولذلك يجب أن يفصح المراجع في تقريره عن هذه المعلومات مع الإشارة بعدم وجودها في التقرير المالي السنوي أو عدم فحصه لها.

٢ - عدم الإشارة بوضوح إلى أن المعلومات الدورية المرفقة بالقوائم السنوية لم تراجع. ولذلك يجب على المراجع أن يذكر في تقرير مراجعته للقوائم السنوية عدم مسؤوليته عن هذه المعلومات الدورية.

٣ - عدم مطابقة المعلومات الدورية للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها. وبناء عليه يجب أن يتضمن تقرير المراجعة السنوي فقرة مستقلة لتوضيح مخالفات المبادىء وأثر هذه المخالفات على المعلومات الدورية.

٤ ـ عدم الإشارة إلى أن نطاق إجراءات فحص المعلومات الدورية بواسطة المراجع يقل كثيراً عن إجراءات مراجعة القوائم المالية السنوية، وكذلك أن المراجع لا يبدي رأيه حول تلك المعلومات. ويجب لذلك أن يتضمن تقرير المراجع السنوي فقرة مستقلة للإفصاح عن هذه الحقائق والتأكيد بعدم إبداء رأيه بخصوص المعلومات الدورية.

خطاب التعاقد وأوراق الفحص:

Engagement Letter & Working Papers

يفضل أن يتم التعاقد بين المراجع وعميله بخصوص فحص المعلومات الدورية في شكل خطاب مكتوب حتى يتفادى الطرفان سوء فهم طبيعة مهمة ومسؤولية المراجع نحو هذه المعلومات. ويتضمن هذا الخطاب في أغلب الأحوال: (أ) وصف لإجراءات فحص المعلومات و (ب) نص يؤكد عدم اعتبار إجراءات الفحص كمراجعة شاملة للمعلومات و (جـ) وصف لنوع التقرير الذي سيقدمه المراجع عن نتائج فحصه للمعلومات.

أما بخصوص الأوراق التي يستخدمها المراجع في عمل الفحص، فلا يوجد هناك تعليمات خاصة بأنواعها ومحتوياتها. وبالرغم من ذلك فيجب على المراجع اتباع الإرشادات العامة التي وضعتها نشرة معايير المراجعة رقم ٤١ التي توصي بتطوير أوراق المراجعة المألوفة لاستخدامها في آداء المهام الأخرى التي يقوم بها المراجع.

التقارير الخاصة: **Special Reports**

يطلب من المحاسب القانوني في بعض الأحيان آداء المهام التالية:

١ ـ مراجعة قوائم مالية تم إعدادها وفق الأساس النقدي، أو وفق أي أسس أخرى لا تتطابق مع المبادىء المحاسبية المتعارف عليها.

٢ ـ مراجعة بعض عناصر أو حسابات القوائم المالية.

٣ ـ عمل إجراءات فحص أو مراجعة بهدف إعداد تقارير بمدى التزام العميل بشروط اتفاقات مالية أو تجارية مع أطراف أخرى أو متطلبات قانونية تتعلق بالقوائم المالية المراجعة.

٤ - إعداد معلومات مالية في شكل قوائم أو جداول خاصة تتطلب شكلاً خاصاً من تقارير المراجعة.

وبجانب ذلك، قد يطلب من المراجع تطبيق إجراءات مراجعة خاصة لا تمثل مراجعة شاملة على عناصر أو حسابات محددة في القوائم المالية. وتتطلب كل هذه المهام تقارير خاصة تنص عليها نشرة معايير المراجعة رقم (١٤).

مراجعة القوائم المالية المعدة وفق أسس أخرى غير المبادىء المحاسبية المتعارف عليها:

تعرف نشرة معايير المراجعة رقم (١٤) القوائم المالية التي يراجعها ويعد عنها المراجع تقريره كما يلي:

«عرض للبيانات المالية، مشتملة على المذكرات الإيضاحية الملحقة بها، المستخرجة من السجلات المحاسبية، والتي تهدف إلى الإفصاح عن الموارد الاقتصادية والتزامات الوحدة المحاسبية في تاريخ معين، أو التغيرات التي طرأت على هذه الموارد والالتزامات خلال فترة زمنية معينة، على ضوء أساس محاسبي شامل».

وتنص هذه النشرة كذلك على أربع أسس محاسبية شاملة بخلاف المبادىء المحاسبية المتعارف عليها، وهي:

١ - الطرق والمبادىء المحاسبية التي تفرضها الجهات الحكومية على الشركات والوحدات التي تخضع لإشرافها، مثل النظام المحاسبي الموحد الذي تفرضه هيئة التجارة الأمريكية (Interstate Commerce Commission) على شركات السكك الحديدية.

٢ - الطرق والمبادىء المحاسبية التي تفرضها مصلحة الضرائب الأمريكية على الشركات والوحدات واللازم اتباعها في حساب الدخل الضريبي الخاص بالفترة المالية المعد عنها التقرير المالي السنوي.

٣ - طرق المحاسبة على الأساس النقدي أو الأساس النقدي المعدل، حيث يتم في ظل هذا الأساس الأخير رسملة قيمة الأصول الثابتة وحساب الاستهلاك فقط.

٤ ـ طرق محاسبية أخرى تعتمد على معايير وقواعد معتمدة ومؤيدة ويلتزم العميل باتباعها في المحاسبة على العناصر الجوهرية بالقوائم المالية، مثل طرق المحاسبة في ظل التقلبات في الأسعار.

ويحكم المراجع غالباً على صدق وعدالة التقارير المالية على ضوء مدى مطابقة القوائم المالية للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها، حيث أن الالتزام بهذه المبادىء إنما هو دليل على تمثيل القوائم المالية للمركز المالي للمؤسسة ونتائج نشاطها الاقتصادي. وبالرغم من ذلك فإن هناك بعض القوائم المالية التي لا تهدف إلى تمثيل أي من المركز المالي أو نتائج النشاط الاقتصادي للوحدة المحاسبية، وتشتمل هذه القوائم على:

١ ـ قوائم الأصول والالتزامات الناتجة عن المعاملات النقدية، والتي لا تتضمن حسابات حقوق الملكية.
٢ ـ قوائم التدفقات النقدية.
٣ ـ قوائم الدخل المختصرة.
٤ ـ قوائم دخل كل قطاع من قطاعات نشاط المؤسسة.

ولكون تعريف «القوائم المالية» يشتمل، بجانب القوائم المالية الأربعة المذكورة أعلاه، على قوائم المركز المالي والدخل والأرباح المحتجزة والتغيرات في المركز المالي، فإن نشرة المراجعة رقم (١٤) تسمح للمراجع أن يغير المعايير المستخدمة في قياس مدى صدق وعدالة القوائم المالية، من معيار المبادىء المحاسبية المتعارف عليها إلى المبادىء المحاسبية الشاملة الأخرى (الأربعة طرق المحاسبية الأخرى السابق عرضها أعلاه). ويعني ذلك أن في استطاعة المراجع أن يصدر أي نوع من أنواع التقارير السابق دراستها في الفصل الثاني من هذا الكتاب ابتداء من تقرير المراجعة غير المتحفظ حتى تقرير عدم إبداء الرأي (الشكل رقم (٢) في الفصل الثاني) بخصوص قوائم مالية معدة طبقاً لأسس محاسبية شاملة أخرى بخلاف المبادىء المتعارف عليها.

ويجب أن يتضمن تقرير مراجعة القوائم المالية المعدة طبقاً لمبادىء محاسبية شاملة أخرى بخلاف المبادىء المحاسبية المتعارف عليها ما يلي:

١ ـ فقرة تعريف بالقوائم المالية التي تم فحصها مع الإشارة إلى أن فحص هذه

القوائم كان على ضوء معايير المراجعة المتعارف عليها. وتشبه هذه الفقرة فقرة النطاق في تقرير المراجعة.

٢ ـ فقرة تشتمل على:

أ ـ طرق المحاسبة المستخدمة في إعداد القوائم تحت الفحص.

ب ـ إشارة إلى الملحوظة المرفقة بالقوائم التي توضح أوجه الاختلاف بين طرق المحاسبة المستخدمة والمبادىء المحاسبية المتعارف عليها.

جـ ـ تأكيد بعدم نية إعداد وعرض القوائم المالية طبقاً للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها.

٣ ـ فقرة إبداء رأي المراجع:

أ ـ بصدق وعدالة القوائم المالية على ضوء المبادىء والطرق المحاسبية الواردة في الفقرة الثانية. وإذا رأى المراجع عدم صدق وعدالة هذه القوائم طبقاً لتلك الأسس المحاسبية، فيجب عليه أن يفصح عن الأسباب الجوهرية لهذا الرأي في فقرة إيضاح مستقلة، بالإضافة إلى إعادة صياغة رأيه والإشارة إلى فقرة الإيضاح المستقلة.

ب ـ بالاتساق والثبات في اتباع الطرق المحاسبية الشاملة الأخرى المذكورة في الفقرة الثانية مع تلك المتبعة خلال الفترة المالية السابقة.

وكما يتضح من المناقشة السالفة، تختلف فقرتي النطاق وابداء الرأي عن فقرتي تقرير المراجعة النمطي فقط في الاشارة الى المبادىء المحاسبية الأخرى بدلاً من المبادىء المحاسبية المتعارف عليها. هذا بجانب ضرورة أن يشتمل التقرير الخاص على فقرة (الفقرة الثانية) توضح لقارىء التقرير نوع وماهية المبادىء المحاسبية الأخرى المتبعة وأوجه الاختلاف بينها وبين المبادىء المحاسبية المتعارف عليها، مع ذكر أن اعداد تلك القوائم المالية لا يهدف الى تطبيق المبادىء المحاسبية المتعارف عليها.

وقد يواجه المراجع صعوبات في تحديد ماهية واسم القوائم المالية الخاصة موضع فحصه، فقد يطلق خطأ اسم «قائمة المركز المالي» على قائمة مالية، معدة وفق الأساس النقدي، تتضمن حسابات الأصول والالتزامات وحقوق الملكية، ويجب على المراجع في هذه المواقف أن يعدل تقريره للافصاح عن أي أخطاء

تتعلق باسم القوائم المالية المعدة وفق مبادىء محاسبية تختلف عن المبادىء المحاسبية المتعارف عليها. فيجب على سبيل المثال تعديل اسم تلك القائمة ليصبح «قائمة الاصول والالتزامات وحقوق الملكية الناتجة عن العمليات النقدية».

التقارير عن بعض عناصر القوائم المالية:

Report on Specified Elements of Financial Statements

من النادر أن يكلف العميل المراجع باعداد تقرير خاص بعنصر أو حساب أو بند من عناصر أو حسابات أو بنود القوائم المالية. ويمكن غالباً تبويب هذه التقارير في مجموعتين وهما:

١ ـ تقارير مراجعة يبدي فيها المراجع برأيه بخصوص حسابات أو بنود أو عناصر معينة من القوائم المالية، مثل رأي المراجع بخصوص صدق وعدالة عرض حسابات العملاء بقائمة المركز المالي.

٢ ـ تقارير بنتائج اجراءات فحص أو تحليل كلف المراجع بادائها على حساب أو عنصر معين، مثل اعداد وارسال وتحليل مصادقات يرسلها المراجع الى حسابات العملاء.

ويجب على المراجع اتباع كل من المعايير العامة ومعيار العمل الميداني للمراجعة، وكذلك المعيار الثالث والرابع من معايير تقارير المراجعة في تنفيذ مهمة المراجعة التي يبدي فيها المراجع رأيه بخصوص حساب أو عنصر معين بالقوائم المالية. أما بالنسبة للمعيارين الأول والثاني من معايير التقارير والتي تخص مراجعة القوائم المالية ككل، فلا تسري على التقارير الخاصة. فعلى سبيل المثال، عندما يقوم المراجع بفحص حسابات العملاء فقط، فيتبع المراجع اجراءات الفحص المعتادة (المصادقات والفحص المستندي وما الى ذلك) لحساب واحد فقط والحسابات الاخرى المرتبطة به (حساب المبيعات في هذا المثال)، ولذلك لا يجب أن يشير أو يذكر في تقريره عبارة «القوائم المالية ككل» كما يجب أن يتأكد المراجع من عدم ارفاق تقريره بأي قوائم مالية شاملة تخص مؤسسة العميل، حتى ولو أقر المراجع في تقريره بامتناعه عن ابداء رأيه. ويعتبر امتناع المراجع عن اصدار رأيه

أو اصـداره رأياً سلبيـاً (Adverse)، بخصـوص القـوائم الماليـة ككل في تقـريـره الخـاص بمراجعـة وفحص عنصراً او حسـاباً معينـاً، كما لـو كان يبـدي رأياً مجـزأ (Piecemeal)، والذي لا تسمح به حالياً معايير المراجعة المتعارف عليها.

ويجب على المراجع، مادام تقريره بخص بنداً أو حسابـاً معيناً أن يضيق من نـطاق الاهمية النسبيـة لهذا البنـد أو الحساب فقط. وبنـاء عليـه قـد يصبـح أمـر الافصـاح أو عدم الافصـاح ـ غير الهـام عادة ـ هـاماً في حـد ذاته اذا تعلق ذلـك بعنصر أو حساب واحد بدلاً من القوائم المالية ككل.

ويجب أن يهدف تقرير مراجعة هذه العناصر أو الحسابات الى:

١ ـ تحديد العناصر أو الحسابات أو البنود موضع الفحص بشكل محدد.

٢ ـ اقرار المراجع بما اذا كان فحصه لهذه البنود أو العنـاصر أو الحسابـات قد تم طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، وأن الالتزام بها (إذا أتبعت فعلاً) كـان متعلقاً بفحص القوائم المالية.

٣ ـ تحديد الاساس المتبع في المحاسبة عن هذه البنود أو العناصر أو الحسابـات، وذكر أي اتفاق مسبق بشأن اتباع هذا الأساس المحاسبي (اذا وجد).

٤ ـ وصف وتوضيح حيثيات الاتفاقات الخاصـة بالأسس المحـاسبية المتبعـة والتي اعتمد عليها العميل في المحاسبة عن هذه البنود أو العناصر أو الحسابات.

٥ ـ عرض رأي المراجع بشأن صدق وعدالة هذه البنود والعناصر والحسـابات في ضوء الأسس المحاسبية الأخرى المتبعة.

٦ ـ عـرض رأي المراجـع بشأن ثبـات العميل في تـطبيق نفس الطرق المحـاسبية خلال كل من الفترة موضع المراجعة والسابقة لها.

أمـا اذا كـان التعـاقـد مـع العميـل عـلى فحص حسـاب أو عنصر معـين باستخدام اجراء فحص أو مراجعة محدد في خطاب التعاقد، فيلتزم المراجع باتباع المعاير العامة للمراجعة والمعيار الأول للعمل الميـداني فقط. فعلى سبيـل المثال قـد يستخدم المراجع بعض اجراءات المراجعة لفحص عدد من حسابـات شركة سيقـوم العميل بشرائها. ونظراً لكون هذه الاتفاقات محددة بطبيعتها فيجـب أن لا يتعـاقد عليها المراجع إلا إذا توفرت الشروط التالية:

أ ـ أن تكون الأطراف المتعاقدة على علم تام وواضح باجراءات المراجعة التي سيقوم بها المراجع. ويمكن تحقيق ذلك من خلال المناقشة المباشرة مع العميل، أو فحص المخاطبات المتبادلة مع الاطراف المعنية، أو عمل مقارنة بين الاجراءات المطلوب تنفيذها والطلب المقدم كتابة من الجهة التي ستستخدم نتائج فحص المراجع، أو توزيع مسودة تقرير المراجع أو خطاب التعاقد على الأطراف المعنية لابداء رأيهم واعتماد المسودة أو الخطاب قبل اصدار التقرير.

ب ـ توزيع تقرير المراجع فقط على الاطراف المعنية ذات العلاقة بالفحص والمحددين في خطاب التعاقد.

ويجب أن يحدد المراجع في تقريره تلك البنود أو الحسابات التي تم فحصها باتباع الاجراءات المتفق عليها، وكذلك أسماء الأطراف الموجه إليهم هذا التقرير. كما يجب أن يوضح التقرير بالتفصيل كافة اجراءات الفحص المتبعة واستنتاجات المراجع، مع اقراره بعدم إبداء الرأي على هذه البنود أو الحسابات وأن تقريره يختص فقط بهذه البنود أو الحسابات وليس بالقوائم المالية ككل.

تقارير عن الالتزام باتفاقات تعاقدية أو متطلبات قانونية:

Reports on Compliance with Contractual Agreements or Regulatory Requirements

قد تلزم بعض الاتفاقات التعاقدية أو المتطلبات القانونية الشركات على تقديم تقرير معتمد بواسطة مراجع قانوني بمدى التزامها بشروط هذه الاتفاقات أو متطلبات القانون. فعلى سبيل المثال، قد يلزم عقد الاقتراض من أحد البنوك الشركة المقترضة بضرورة الاحتفاظ بنسبة تداول معينة أو انشاء صندوق أموال مخصص لسداد قيمة القرض والفوائد المستحقة أو الالتزام بعدم توزيع أرباح نقدية على المساهمين أو ما إلى ذلك من القيود أو الشروط. وقد يطلب المقرض من المقترض أن يقدم له تقرير معتمد من المراجع بالتزام المقترض بشروط القرض.

وتكون صيغة تأكيد المراجع بالتزام العميل بشروط التعاقد بلغة النفي في تقرير مستقل، أو فقرة مستقلة بتقرير المراجع المرفق به القوائم المالية، بشرط أن يكون المراجع قد قام فعلاً بمراجعة القوائم المالية التي يرتبط بها شروط التعاقد تحت الفحص. وفيما يلي مثال لتأكيد المراجع المكتوب بصيغة النفي:

«. . . وبخصوص فحصنا هذا، لم يرد لانتباهنا أي شيء يدعوا إلى مخالفة الشركة لشروط أو بنود أو الاقرارات الواردة بالعقد المذكور. . . ويجب مراعاة أن فحصنا لم يهدف أساساً إلى اكتشاف عدم التزام شركة. . . بشروط العقد المذكور».

عرض المعلومات المالية في نماذج خاصة:

Financial Information Presented in Prescribed Forms

قد يطلب من المحاسب القانوني في بعض الأوقات ملأ نماذج أو جداول لجهات معينة (سواء حكومية أو منشآت وبنوك) بمعلومات مستخرجة من تقريره. ويمتنع المراجع في كثير من الأحيان عن إعداد هذه النماذج أو الجداول نظراً لعدم مطابقتها لمعايير المراجعة الخاصة بتقرير المراجع. فقد تتطلب بعض هذه النماذج من المراجع أن يبدي رأياً أو يقر بمعلومات تتعارض مع مسئولياته المهنية. وقد يتطلب الأمر هنا إما تعديل صياغة النموذج باضافة أو حذف جملة أو عبارة معينة أو تعديله بالكامل، أو إرفاق تقرير مستقل بهذا النموذج.

تقارير خدمات المراجع الأخرى:

Other Reports Classified by Type of Services

١ ـ خطاب المراجع بخصوص الاكتتابات في الأوراق المالية:

Letters to Underwritters

يطلب من المراجع في بعض الأوقات (وليس مفروضاً عليه) أن يصدر خطاباً لمؤسسات التمويل الضامنة للاكتتابات في الأوراق المالية التي يصدرها العميل. ويختص هذا الخطاب بالقوائم المالية المراجعة وغير المراجعة، وكذلك الجداول والنماذج الأخرى التي تخص هذه القوائم والمرفوعة للهيئة الأمريكية لتنظيم تداول الأوراق المالية (SEC) طبقاً لقانون الأوراق المالية لعام ١٩٣٣ م. ويزود هذا الخطاب تلك المؤسسات المالية بمعلومات إضافية تخص هذه القوائم مشتملة على:

١ ـ إقرار بحيدية المراجع. .

٢ ـ رأي المراجع بمطابقة القوائم المالية المراجعة والجداول الأخرى المقدمة للهيئة

الأمريكية لتنظيم تداول الأوراق المالية للمتطلبات المحاسبية وتعليمات قانون الأوراق المالية لعام ١٩٣٣ م والنشرات والقواعد الصادرة فيها بعد بهذا الشأن.

٣ ـ تأكيد بصيغة النفي عما إذا كانت القوائم المالية والجداول غير المراجعة المرفقة والمقدمة للهيئة الأمريكية لتنظيم تداول الأوراق المالية معروضة:

أ ـ بطريقة وشكل يتمشى مع المتطلبات المحاسبية لقانون الأوراق المالية لعام ١٩٣٣ م والنشرات والقواعد الصادرة فيها بعد بهذا الشأن.

ب ـ بصدق وعدالة في ضوء المبادىء المحاسبية المتعارف عليها والتي تتمشى مع تلك المبادىء المحاسبية المتعارف عليها المستخدمة في اعداد القوائم المالية والجداول المراجعة المرفقة طيه.

٤ ـ تأكيد بصيغة النفي بوجود أو عدم وجود أي تغيرات جوهرية في أي من أسهم رأس المال أو القروض طويلة الأجل أو أي عنصر هام من عناصر القوائم المالية، خلال الفترة التالية لتاريخ آخر قوائم مالية مقدمة للهيئة الأمريكية لتنظيم تداول الأوراق المالية.

ويجب أن يعد كل خطاب لتلبية احتياجات كل مؤسسة ضامنة للاكتتابات على حدة. ولكن يجب على المراجع تفادي استخدام عبارات معينة في خطابه مثل «اختبرنا» (Examined) أو «كان فحصنا على نطاق محدود» (Made a Limited Review) لوصف عمله الميداني، حتى لا يلتبس الأمر على قاريء البيانات واعتقاده خطأ بأن هذه البيانات قد فحصت على نطاق محدود. وحتى يمكن تفادي سوء فهم القارىء لغرض واستخدامات خطاب المراجع الموجه إلى مؤسسات ضمان الاكتتابات، يجب أن تكون فقرة ختام هذا الخطاب بالشكل التالي:

«يهدف هذا الخطاب إلى تزويد مؤسسة. . لضمان الاكتتابات بمعلومات تساعدها في فحص وتوثيق اجراءات دراسة العمليات المالية التي تخص شركة. . . «والمتعلقة باصدار أوراق مالية للجمهور يجب تسجيلها مسبقاً بالهيئة الأمريكية المنظمة لتداول الأوراق المالية فقط. ولا يجب استخدام هذا الخطاب أو اقتباس بعض فقراته أو تعميمه أو الإشارة إليه في معاملات مؤسسة. . . لضمان الاكتتابات فيما يتعلق بأمور أخرى بخلاف الهدف الموضح في الجملة السابقة، ومنها المخاطبات التي تخص على سبيل

المثال تسجيل أو شراء أو بيع أوراق مالية، أو تقديمها أو الإشارة إليها ككل أو كجزء في نشرة تسجيل أو أي مستند آخر بخلاف المتفق عليه».

كما يجب أن يتضمن خطاب المراجع لمؤسسات ضمان الاكتتابات عبارة تفيد بعدم مراجعة المحاسب القانوني القوائم المالية للعميل عن أى فترة مالية تالية لتاريخ آخر قوائم مالية مراجعة. ويجب أن يلي هذه العبارة مباشرة جملة أخرى تفيد بعدم استطاعة المراجع وامتناعه عن ابداء رأيه عن البيانات المالية غير المراجعة التالية لتاريخ آخر قوائم مالية مراجعة.

وتكون غالباً مؤسسة الاكتتابات الجهة المرسل اليها هذا الخطاب مع ارسال صورة منه الى العميل. أما بالنسبة لتاريخ الخطاب فيكون غالباً تاريخ الاقفال (Closing Date) أو قبله بفترة وجيزة (يوم أو اثنين). ويمثل تاريخ الاقفال تاريخ تنفيذ العقد بين العميل (مصدر الأوراق المالية الجديدة) ومؤسسة ضمان الاكتتابات، حيث يسلم فيه العميل المؤسسة الأوراق المالية تحت الاكتتاب ويتسلم منه القيمة المتفق عليها.

٢ ـ تقرير المراجع عن نظام الرقابة المحاسبية الداخلية:

Reports on Internal Accounting Control

هناك أربعة مواقف يعد عنها المراجع تقريره عن نظام الرقابة المحاسبية الداخلية لمؤسسة العميل، وهي:

أ ـ ابداء رأيه بشأن نظام الرقابة المحاسبية للعميل في لحظة معينة.

ب ـ اعداد تقرير (بدون ابداء الرأى) تستخدمه جهة معينة ومحددة لغرض معين مثل ادارة العميل أو جهة حكومية معينة أو أى طرف ثالث معروف. ويكون هذا التقرير على ضوء دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية الذي قام به المراجع خلال مراجعة للقوائم المالية السنوية والذي لا يكفي في حد ذاته لابداء رأى المراجع بخصوص النظام.

جـ ـ اعداد تقرير يخص النظام ككل أو أى جزء من أجزائه تستخدمه ادارة العميل أو جهة حكومية محددة لغرض معين ومعد طبقاً لمتطلبات هذه الجهة الحكومية. واذا اكتشف المراجع مواطن ضعف في النظام وكانت هذه النقاط تخرج عن نطاق متطلبات الجهة الحكومية، فان المراجع يكون

مسئولاً عن ذكر هذه المواطن للضعف المكتشفة في تقريره المقدم لهذه الجهة.

د ـ اعداد تقارير محددة الأهداف عن نظام الرقابة ككل أو لأي جزء من أجزائه تستخدمها ادارة العميل أو جهة حكومية محددة أو أى طرف ثالث محدد.

وتختلف الاجراءات المستخدمة في جمع أدلة الاثبات طبقاً لطبيعة التقرير. وفي كافة الأحوال يهتم المراجع بتقييم النظام والتأكد من التزام العميل بأساليب الرقابة الواردة بدليل الاجراءات والهيكل التنظيمي (توزيع السلطات والمسئوليات).

ودعنا الآن نناقش التقرير الأول (أ) السابق والذي يبدي فيه المراجع رأيه حول نظام الرقابة الداخلية. ويمكن للجهات الحكومية أو ادارة المؤسسة ومراجعها الداخلي الاستفادة من محتويات هذا التقرير. وتتضمن مسئوليات مراجعة نظام الرقابة الدخلية تخطيط نطاق المراجعة، وفحص تصميم النظام نفسه، واختبار مدى الالتزام بأساليب واجراءات الرقابة، وتقييم نتائج الفحص والاختبارات. ويجب أن يحصل المراجع من ادارة العميل على خطاب اقرار الادارة الذي يشتمل على العناصر التالية:

١ ـ اقرار الادارة بمسئولياتها نحو وضع وتحسين نظام الرقابة الداخلية المحاسبي بالمؤسسة.

٢ ـ اقرار الادارة بأنها قد أبلغت المراجع بكافة مواطن الضعف الجوهرية في نظام الرقابة الداخلية التي نمت إلى علمها، والتي تشتمل على تلك التي تعتقد فيها الادارة أن تكلفة ازالتها تفوق المنافع المتوقعة.

٣ ـ توضيح أى مخالفات تمس المدراء أو العاملين بمؤسسة العميل الذين لهم دوراً فعالاً في نظام الرقابة الداخلية.

٤ ـ اقرار بما اذا كان هناك أى تغيرات حدثت بعد انتهاء الفترة المعد عنها التقرير والتي قد يكون أثرها جوهرياً على نظام الرقابة الداخلية، مشتملة على تحسينات في النظام من شأنها التخلص من مواطن الضعف.

كما يجب أن يوثق المراجع كافة الخطوات والاجراءات التي قام بها والتي سيستند عليها في ابداء رأيه حول النظام. وتتضمن هذه الوثائق والأوراق المستندات التي تعدها المؤسسة لوصف وتحديد وظائف واجراءات نظام الرقابة

الداخلية، وخطة المراجعة والفحص، ومستندات فحص النظام واختبار مدى التزام العميل باتباع اجراءات وأساليب الرقابة.

ويتضمن تقرير المراجع الذي يبدي فيه رأيه عن نظام الرقابة الداخلية ما يلي:

١ - نطاق مهمة المراجع في فحص نظام الرقابة الداخلية.
٢ - الفترة أو تاريخ سريان رأى المراجع.
٣ - تأكيد بأن مسئولية وضع وتطوير نظام الرقابة تقع على عاتق الادارة.
٤ - وصف موجز بالأهداف العريضة والقيود العامة لنظم الرقابة الداخلية.
٥ - رأى المراجع بما اذا كان نظام الرقابة الداخلية ككل كافياً لتحقيق أهدافه العريضة الخاصة بالوقاية أو منع حدوث الأخطاء أو المخالفات ذات الأثر الجوهري على القوائم المالية. ويجب أن يؤرخ التقرير بتاريخ الانتهاء من العمل الميداني ويوجه الى مؤسسة العميل أو مجلس ادارتها أو حملة أسهمها.

أما عندما يقوم المراجع بفحص واختبار نظام الرقابة الداخلية ضمن مهمة مراجعة القوائم المالية، تكون اجراءات فحص واختبار النظام مقيدة بتلك الاجراءات الكافية للالتزام بالمعيار الثاني من معايير العمل الميداني. فيكفي أن يقوم المراجع بعمل عدد من الاستفسارات والفحوصات والملاحظات لتقييم مدى الاعتماد على النظام في ابداء رأيه حول القوائم المالية، والتي تعتبر غير كافية لابداء الرأى على مدى سلامة نظام الرقابة نفسه، في حين تكون كافية لتزويد العميل بتقرير عن مواطن الضعف في النظام. وبالرغم من أن هذا التقرير ليس من مسئوليات المراجع في ظل معايير المراجعة المتعارف عليها، الا أنه يعتبر منتجاً فرعياً هاماً لمهمة المراجعة. ولهذا السبب تلزم نشرة معايير المراجعة رقم (٢٠) المراجع بتبليغ الادارة العليا بمؤسسة العميل وكذلك أعضاء مجلس ادارتها أو أعضاء لجنة المراجعة التابعة لمجلس الادارة بأي مواطن ضعف جوهرية في نظام الرقابة الداخلية اكتشفها المراجع أثناء آدائه مهمة المراجعة، رغم عدم تعاقده على دراسة واعداد تقرير عن نظام الرقابة الداخلية. وتعرف مواطن الضعف الجوهرية في نظام الرقابة الداخلية كما يلي:

«تلك المواقف التي يعتقد فيها المراجع بأن اجراءات الرقابة الداخلية أو مدى الالتزام بها لا تقلل (الى مستوى منخفض نسبياً) مخاطر حدوث

وعدم اكتشاف، بواسطة العاملين بالمؤسسة خلال آداء وظائفهم في وقت معقول، أخطاء أو غش أو مخالفات في أرصدة الحسابات والتي قد تكون جوهرية بالنسبة للقوائم المالية تحت المراجعة».

وبالرغم من أنه في الامكان اكتشاف مواطن ضعف النظام المتبع خلال مراحل المراجعة المختلفة، الا أن المراجع يكتشف أمرها خلال مرحلة الفحص التمهيدي وتقييم النظام أو خلال مرحلة اختبارات الالتزام باجراءات النظام. ويجب مراعاة أن المراجع يكون مسئولاً في هذه الأحوال عن الحكم عما اذا كان ضعف النظام سيؤدي الى حدوث أخطاء أو مخالفات جوهرية في القوائم المالية، واذا قرر المراجع ذلك فعليه أن يبلغ رجال الادارة العليا بالأمر. ويفضل أن يكون ذلك كتابة في شكل خطاب أو تقرير برفع بعد الانتهاء من مرحلة الاختبارات الأساسية للمراجعة.

وبالرغم من عدم التزام المراجع بتقديم التوصيات اللازمة لازالة موطن ضعف نظام الرقابة الداخلية، الا أنه يجب عليه أن يوضح للعميل وسائل تطوير وتحسين النظام كخدمة مهنية للعميل. ويجب أن يوضح المراجع في خطابه الموجه الى العميل أهداف تقييم نظام الرقابة الداخلية مع ذكر حدود هذا التقييم الذي يكون جزءاً من مهمة المراجعة، حتى لا يلتبس الأمر على العميل. ويحتفظ المراجع بصورة هذا الخطاب كمرجع يستخدمه في متابعة فحص النظام عند مراجعته للقوائم المالية في الأعوام التالية والتأكد من ازالة مواطن ضعف النظام. ويوضح الشكل التالي مثال لخطاب المراجع حول مواطن الضعف في نظام الرقابة الداخلية.

القحطاني والهندي
محاسبون ومراجعون قانونيون

٢٠ ربيع الأول ١٤٠٨ هـ

السادة أعضاء مجلس الادارة

شركة الألمونيوم الحديثة
عنيزة ـ القصيم

تحية طيبة وبعد،

قمنا بفحص القوائم المالية لشركتكم للعام المالي المنتهى في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ وأصدرنا تقريرنا الخاص بهذه القوائم في ١٤٠٨/٣/١ هـ . وقد قمنا خلال فحصنا لسجلات شركتكم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المتبع في النطاق المسموح به في ظل معايير المراجعة المتعارف عليها. وهدفت دراستنا وتقييمنا الى تحديد طبيعة وتوقيت ومدى اجراءات المراجعة اللازمة لابداء رأينا بخصوص قوائم الشركة المالية. وكان نطاق هذه الدراسة والتقييم أضيق مما لو كانت مهمتنا مقتصرة فقط على دراسة نظام الرقابة الداخلية.

وتقع مسئولية وضع ومتابعة وتطوير نظام الرقابة الداخلية للشركة على عاتق ادارتها. وفي سبيل تلبية هذه المسئولية، يجب على الادارة أن توازن بين منافع ونفقات أساليب الرقابة الداخلية. ويهدف نظام الرقابة الى أن تكون الادارة على تأكد معقول (وليس مطلق) بحماية الأصول ضد الخسائر الناتجة من استخدامها بشكل غير معتمد أو تبديدها، وبأن العمليات الاقتصادية قد نفذت طبقاً لسلطات الادارة، وسجلت بصحة في الدفاتر بشكل يسمح باعداد القوائم المالية طبقاً للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها.

ونظراً للحدود الطبيعية لأى نظام من نظم الرقابة الداخلية، يمكن أن تحدث أخطاء أو مخالفات بدون اكتشافها. كما أن أى تنبؤات بمدى سلامة وجودة نظام الرقابة مستقبلاً يكون عرضة لمخاطر عدم ملاءمة اجراءات النظام للتغيرات المستقبلة في الظروف والأحوال السائدة. أو التدهور في مستوى الالتزام باتباع الاجراءات وأساليب الرقابة.

وليس بالضرورة، على ضوء الهدف المحدود لدراستنا وتقييمنا للنظام والمذكور بالفقرة الأولى من هذا الخطاب، أن يفصح خطابنا عن كل مواطن الضعف الجوهرية في النظام. وبناء عليه لا نبدي رأينا بشأن نظام الرقابة الداخلية الخاص بشركتكم ككل.

وقد اتضح لنا من دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المتبع في شركتكم العناصر التالية والتي نعتقد أنها يمكن أن تتسبب في مخاطر حدوث وعدم اكتشاف (في الوقت الملائم) أخطاء أو مخالفات يكون أثرها جوهرياً على القوائم المالية للشركة:

١ ـ تدفع قيمة فواتير المشتريات بدون التحقق ـ بواسطة موظف مختص ـ من استلام البضائع نفسها وسلامتها.

٢ ـ لا يوضع خاتم «تم السداد نقداً» على الفواتير المسددة والمصدر بقيمتها شيكات.

وقد أخذنا هذه الحالات في اعتبارنا عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى اختبارات المراجعة المستخدمة في فحص القوائم المالية للشركة للعام المالي المنتهي في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ . ولا أثر لما تضمنه هذه الخطاب على تقرير المراجعة الصادر في ١٤٠٨/٣/١ هـ .

القحطاني والهندي
محاسبون ومراجعون قانونيون

أسئلة وحالات ومشاكل

أولاً: الأسئلة

١ ـ ما المقصود بالتقارير الأخرى التي يعدها المراجع؟.

٢ ـ ما الأنواع الأربعة من تقارير المراجع التي تدخل ضمن التقارير الخاصة؟.

٣ ـ ما تقريري المراجع الخاصين بنوع الخدمات التي يقدمها؟.

٤ ـ ما إجراءات الفحص التحليلي المستخدمة في فحص القوائم المالية؟.

٥ ـ ما الاستفسارات التي يقوم بها المراجع القانوني عند فحص القوائم المالية؟.

٦ ـ ما محتويات تقرير المراجع القانوني عن فحص القوائم المالية؟.

٧ ـ ما الاستفسارات التي يجب أن يحصل عليها المراجع القانوني من أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين عند فحص البيانات المالية الدورية؟ حدد مبررات كل استفسار.

٨ ـ ما أوجه الاختلاف بين تقرير المراجعة النمطي وتقرير مراجعة قوائم مالية معدة وفقاً لأسس أخرى بخلاف المبادىء المحاسبية المتعارف عليها؟.

٩ ـ ما خصائص التقرير الذي يعده المراجع القانوني بشأن عناصر أو حسابات معينة من القوائم المالية؟ وهل يجب أن يتضمن مثل هذا التقرير الامتناع عن الرأي للقوائم المالية ككل؟ اشرح.

١٠ ـ لماذا يمتنع المراجع ـ في كثير من الأحيان ـ عن إعداد نماذج أو جداول خاصة لعرض المعلومات المالية لتقديمها لجهات معينة؟ اشرح.

١١ ـ ما المقصود بخطاب المراجع بشأن الاكتتابات في الأوراق المالية؟ وما المعلومات التي يتضمنها مثل هذا الخطاب.

١٢ ـ ما الظروف الأربعة التي يعد فيها المراجع تقريره عن نظام الرقابة الداخلية للعميل؟.

١٣ ـ ما الأطراف التي يمكن أن تستفيد من تقرير المراجع عن نظام الرقابة الداخلية للعميل؟.

ثانياً: الحالات

(١) تعتبر شركة الحمراني من الشركات التجارية المتوسطة الحجم والتي تتداول أوراقها المالية بالأسواق المالية. ويقوم «محمد السبيل» ـ المراجع القانوني ـ بتولي مهمة المراجعة السنوية لهذه الشركة منذ ٥ سنوات. وقد طلبت الشركة من السبيل القيام بفحص القوائم المالية الربع سنوية. وقد وافق السبيل على هذه المهمة وأصدر تقريراً ربع سنوياً بناء على إجراءات الفحص المتبعة.

المطلوب:

أ ـ ما الهدف من فحص المعلومات المالية الدورية على نطاق محدود؟

ب ـ كيف يختلف فحص المعلومات المالية الدورية على نطاق محدود عن المراجعة الشاملة؟.

جـ ـ كيف يختلف فحص المعلومات المالية الدورية على نطاق محدود عن فحص المعلومات السنوية للشركات التي لا تتداول أوراقها المالية بالأسواق المالية؟.

د ـ صف الإجراءات التي يجب أن يتبعها السبيل لأداء المهمة المطلوبة منه.

هـ ـ صف التقرير الذي يجب أن يقدمه السبيل إلى لجنة المراجعة بشركة الحمراني.

و ـ إذا فرض أن تضمنت القوائم المالية المراجعة سنوياً القوائم المالية الدورية كأحد الملحوظات المرفقة بالقوائم السنوية، بدلاً من التقرير عنها بصورة مستقلة، فهل تختلف مسؤولية «السبيل» المتعلقة بإعداد التقرير في هذه الحالة؟.

(٢) تواجه شركة المنصور الصناعية مشكلة تقييم مخزون آخر المدة من الإنتاج

التـام في ١٤٠٨/٦/٣٠ هـ، حيث لم يتفق قسم الإنتاج مـع قسم المحاسبـة على قيمة محددة لتسعير ذلك المخزون. وقد سألتك الشركة ـ كمراجع قانوني تتعامل معك لأول مرة ـ عن إمكـانية قيـامك بمهمـة فحص حساب مخـزون الإنتـاج التام، وإبـداء الرأي في صـدق وعـدالـة عـرض حسـاب المخـزون بـالقوائم المـالية للشركـة، حيث وافقت الشركـة على قبـول قيمـة حكمية للمخزون.

المطلوب:

أ ـ هل تسمح معايير المراجعة المتعارف عليها بمثل هذه المهمـة؟ ولماذا كـان الأمر كذلك، فما الظروف ـ إن وجدت ـ التي تستـدعي القيام بمـراجعة حساب المخزون؟

ب ـ ما الاعتبارت التي يجب مراعاتها عند آداء مثل هذا النوع من المراجعة؟

جـ ـ صف التقرير الذي يجب تقديمه في مثل هذه المهمة؟

د ـ إذا فرض أنه طلب منك ـ بدلاً من هذه المهمة ـ إبـداء الرأي عن مـدى التزام الشركة باتفاقات تعاقدية مع مورد ما بشأن مخـزون الإنتاج التـام، هل ستختلف مسؤوليتك بشأن إعداد التقرير في هذه الحالة؟.

(٣) قرر مجلس إحدى الشركات الكبرى تشكيل لجنة المراجعة ـ لأول مرة ـ حيث لم تتم مـراجعة القـوائم الماليـة للشركة من قبـل. كما قـرر المجلس أيضاً أن الشركة ليست في حاجة ـ هذا العام ـ لقوائم مالية مراجعة، لأنها مقتنعة بأن خـدمات الفحص التي يقـدمها مكتبـك تعتبر كـافية للوفـاء بأي احتيـاجات فـورية للشركـة في هذا الشأن. ونظراً لأنـك توليت فحص نـظام الـرقـابـة الداخلية للشركة في العام الماضي، فقد رأت الشركـة ـ هذا العـام ـ ضرورة العمل بتوصياتك نحو تحسين النظام وتجنب مواطن الضعف المكتشفة.

المطلوب:

أ ـ وضح أوجه اختـلاف الهدف من هـذه المهمة عن هـدف تقييم ودراسة نظام الرقابة الداخلية ضمن مهمة مراجعة القوائم المالية؟.

ب ـ مـا أوجه الاختـلاف بين إجـراءات المـراجعـة لمثـل هـذه المهمـة وبـين

إجراءات المراجعة المتبعة عند تقييم ودراسة نظام الرقابة الداخلية ضمن مهمة مراجعة القوائم المالية؟.

جـ ـ ما عناصر خطاب إقرار الإدارة الذي يجب أن يحصل عليه المراجع من إدارة العميل لمثل هذه المهمة؟.

د ـ وضح أوجه الاختلاف بين تقرير المراجع في هذه الحالة وبين تقريره المتضمن تقييم ودراسة نظام الرقابة الداخلية ضمن مهمة مراجعة القوائم المالية.

(٤) قام «سعد النعيم» ـ المحاسب القانوني ـ بفحص القوائم المالية لشركة القصيم المساهمة عن العام المنتهي في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ. وقد طلبت الشركة من النعيم في عام ١٤٠٨ هـ فحص قوائمها المالية على نطاق محدود عن الفترة المنتهية في ١٤٠٨/٣/٣٠ هـ. وقد نص خطاب التعاقد صراحة على أن الفحص المحدود لا يكفي في حد ذاته لإبداء رأي المراجع.

المطلوب:

أ ـ اشرح لماذا لا يعتبر الفحص المحدود كافياً لإبداء رأي المراجع.

ب ـ ما إجراءات الفحص التي يجب أن يؤديها النعيم؟ وما الهدف من كل إجراء؟ نظم إجابتك على النحو التالي:

الإجراء	الهدف منه

جـ ـ افترض أن إجراءات الفحص التي قام بها النعيم لم تكشف عن أي انحراف جوهري عن المبادىء المحاسبية المتعارف عليها. اكتب صيغة تقرير النعيم.

ثالثاً: المشاكل

(١) اختار أفضل إجابة لكل من الأسئلة التالية المتعلقة بفحص المعلومات الدورية.

أ - إذا اتضح للمحاسب القانوني - بعد فحصه للمعلومات الدورية على نطاق محدود - أن هذه المعلومات تخالف المبادىء المحاسبية المتعارف عليها، فيجب عليه أن:

١ - يصر على ضرورة تعديلها - بواسطة إدارة العميل - بما يتفق مع المبادىء المحاسبية المتعارف عليها، وإلا ينسحب من المهمة.

٢ - يعد تقريراً متحفظاً يشير فيه إلى عدم اتباع العميل للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها.

٣ - يعدل المعلومات المالية بنفسه بما يتفق والمبادىء المحاسبية المتعارف عليها.

٤ - يقدم النصح لإدارة العميل على أن مثل هذه المعلومات تخالف المبادىء المحاسبية المتعارف عليها.

ب - يهدف فحص المعلومات المالية الدورية لشركة تتداول أوراقها المالية بالأسواق المالية إلى:

١ - مساعدة المحاسب القانوني على إبداء الرأي.

٢ - تقدير مدى دقة القوائم المالية بناء على اختبارات محددة للسجلات.

٣ - مساعدة المحاسب القانوني على إعداد التقرير لمجلس الإدارة أو المساهمين.

٤ - الحصول على أدلة إثبات مؤيدة خلال الفحص والملاحظة والمصادقات.

جـ - يتضمن التقرير المتعلق بفحص القوائم المالية الدورية على نطاق محدود، كافة العناصر التالية **ما عدا**:

١ - نص يدل على أن الفحص تم وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها.

٢ - وصف للإجراءات التي استخدمت في هذه المهمة، أو الإشارة للإجراءات المنصوص عليها بخطاب التعاقد.

٣ - نصل يدل على أن الفحص المحدود لا يستلزم الإفصاح عن كافة الإحداث الجوهرة.

٤ ـ تعريف بالمعلومات المالية الدورية التي تم فحصها.

د ـ فيما يتعلق بالفحص المحدود للمعلومات المالية الدورية، ينصب عمل المراجع أساساً على:

١ ـ دراسة وتقييم قدراً من المستندات المؤيدة للمعلومات المالية الدورية.

٢ ـ عمل فحص تحليلي وانتقادي للقوائم المالية الدورية المعدة بواسطة العميل.

٣ ـ عمل الاستفسارات اللازمة، وأداء إجراءات الفحص التحليلي بشأن العمليات المحاسبية الهامة.

٤ ـ التحقق من الأرصدة العامة للحسابات عن تلك الفترة الدورية، وعمل المصادقات اللازمة بشأنها.

(٢) اختار أفضل إجابة لكل من الأسئلة التالية المتعلقة بالتقارير التي يعدها المراجع القانوني عن أنظمة الرقابة الداخلية للعملاء.

أ ـ لا يجب على المحاسب القانوني أن يصدر تقريراً عن نظام الرقابة الداخلية للعميل، إذا:

١ ـ كان التقرير سيرسل للمساهمين مع قوائم مالية دورية غير مراجعة.

٢ ـ لم يراجع المحاسب القانوني القوائم المالية للشركة.

٣ ـ كان التقرير سيسلم للدائنين.

٤ ـ كان التقرير سيسلم للمستثمرين المحتملين.

ب ـ أي الفئات التالية أقل اهتماماً بتقرير المحاسب القانوني عن نظام الرقابة الداخلية المحاسبية للعميل؟

١ ـ الأجهزة الحكومية.

٢ ـ الدائنين.

٣ ـ الإدارة.

٤ ـ المراجعون الداخليون للعميل.

جـ ـ إذا أصدر المحاسب القانوني تقريراً متحفظاً عن القوائم المالية لشركة ما

بسبب قيود على نطاق المراجعة، ثم طلبت منه نفس الشركة إعداد تقرير آخر عن نظام الرقابة الداخلية بها، فما أثر قيود نطاق المراجعة - إن وجد - على إعداد مثل هذا التقرير الأخير؟

١ - يجب الإشارة إلى مثل هذه القيود في تقرير الرقابة الداخلية.

١ - يجب الإشارة إلى مثل هذه القيود في تقرير الرقابة الداخلية.

٢ - لا يمكن إصدار مثل هذا التقرير بناء على الرأي المتحفظ بالتقرير السابق.

٣ - لا أثر لمثل هذه القيود، ولكن لا يجب إصدار هذا التقرير طالما سيتم تسليمه للدائنين.

٤ - لا أثر لمثل هذه القيود إطلاقاً على هذا التقرير.

د - أي التقارير التالية تشير إلى توسع دور المراجع في تقديم الخدمات المهنية؟

١ - تقرير عن القوائم المالية السنوية المقارنة.

٢ - تقرير عن نظام الرقابة الداخلية بناء على إجراءات المراجعة.

٣ - تقرير عن الميزانية العمومية بصورة منفصلة لشركة قابضة.

٤ - تقرير عن القوائم المالية معدة من سجلات مالية غير كاملة.

(٣) اختار أفضل إجابة لكل من الأسئلة التالية المتعلقة بالتقارير الخاصة.

أ - يصدر المراجع تقريراً خاصاً عندما تتعلق مهمته:

١ - بقوائم مالية دورية على نطاق محدود.

٢ - بقوائم مالية معدة وفق أسس أخرى بخلاف المبادىء المحاسبية المتعارف عليها.

٣ - بقوائم مالية لا تشتمل على قائمة التغيرات في المركز المالي.

٤ - بقوائم مالية غير مراجعة.

ب - من التقارير الخاصة التي نصت عليها نشراء معايير المراجعة:

١ - تقرير عن دراسة جدوى مشروع خاص يقوم به العميل.

٢ - تقرير عن فحص معلومات مالية دورية على نطاق محدود.

٣ - تقرير عن قوائم مالية معدة وفقاً لطرق المحاسبة عن تقلبات الأسعار.

٤ - تقرير عن الالتزام باتفاقية تعاقدية لا ترتبط بقوائم مالية.

جـ - قد تتضمن التقارير الخاصة كافة ما يلي فيما عدا:

١ - تقرير المراجع في ظل وجود قيود على نطاق المراجعة الحيادية بواسطة العميل.

٢ - تقرير عن مراجعة بعض عناصر القوائم المالية.

٣ - تقرير عن قوائم مالية لأحد التنظيمات التي لا تستهدف الربح والتي تتبع بعض الطرق المحاسبية المستخدمة في تنظيمات الأعمال التي تستهدف الربح.

٤ - تقرير عن قوائم مالية معدة وفقاً للأساس النقدي.

د - عند فحص عناصر أو حسابات معينة من القوائم المالية لابداء الرأي فيها، فعلى المراجع:

١ - أن لا يصف في تقريره إجراءات المراجعة المطبقة.

٢ - أن يوضح للعميل بأن رأيه سيكون من خلال رأي مجزأ.

٣ - أن يفترض أن المعيار الأول من معايير اعداد التقرير والمتعلق بالمبادىء المحاسبية المتعارف عليها غير مطبق.

٤ - أن يعد تقريره عن هذه العناصر أو الحسابات بغض النظر عن أهميتها النسبية.

(٤) اختار أفضل اجابة لكل من الأسئلة التالية والمتعلقة بالتقرير عن معلومات مالية معدة وفق أسس أخرى بخلاف المباديء المحاسبية المتعارف عليها.

أ - ما أفضل اسم للقوائم المالية المعدة على الأساس النقدي والذي يستخدمه المراجع في تقريره للاشارة إلى هذه القوائم؟

١ - قائمة المركز المالي ونتائج التشغيل من العمليات النقدية.

٢ - قائمة الأصول والالتزامات وحقوق الملكية الناتجة عن العمليات النقدية.

٣ ـ قائمة المركز المالي وقائمة الدخل الناتجان من العمليات النقدية.
٤ ـ قائمة المركز المالي النقدية، ومصادر واستخدامات الأموال.

ب ـ أي معايير المراجعة المتعارف عليها الخاصة بتقرير المراجع لا تسري عادة على التقارير الخاصة مثل تقارير القوائم المعدة على أساس نقدي؟
١ ـ المعيار الأول.
٢ ـ المعيار الثاني.
٣ ـ المعيار الثالث.
٤ ـ المعيار الرابع.

جـ ـ عند مراجعة التقارير المالية المعدة على الأساس النقدي، يجب على المراجع:
١ ـ التحقق من الافصاح عن استخدام الأساس النقدي لاعداد القوائم المالية، وطبيعة العناصر الجوهرية بالقوائم غير الموجودة بها، وكذلك أثر عدم وجود هذه العناصر.
٢ ـ أن لا يرتبط اسمه بهذه القوائم نظراً لأنها غير معدة وفقاً لمبادىء محاسبية متعارف عليها.
٣ ـ أن يبدي رأياً متحفظاً موضحاً به ـ في فقرة إبداء الرأي ـ أسباب الخروج عن المبادىء المحاسبية المتعارف عليها.
٤ ـ اعادة اعداد القوائم المالية وفقاً لأساس الاستحقاق، وإبداء رأياً غير متحفظ.

د ـ طلبت جهة حكومية من مراجعها استخدام نموذج خاص أعدته خصيصاً للاستقصاء عن نظام الرقابة الداخلية المطبق بها، واستخدام المراجع فعلاً هذا النموذج في دراسته للنظام. يجب على المراجع في تقريره أن لا:
١ ـ يحدد عناصر النظام التي قام بدراستها.
٢ ـ يذكر الاستنتاجات التي توصل إليها حول النظام بناء على النموذج الموضوع.
٣ ـ يستبعد أي مواطن ضعف اكتشفها خلال دراسته للنظام، علماً بأن

النموذج المستخدم في الدراسة لم يساهم في اكتشاف هذه النقاط.

٤ ـ يذكر ما إذا كانت دراسته للنظام تضمنت التحقق من التزام الجهة الحكومية بالسياسات والاجراءات الموضوعة.

هـ ـ إذا طلب من المراجع اعتماد تقرير خاص معد وفقاً لنموذج صممته جهة حكومية، وكان هذا التقرير يتضمن معلومات لم يقتنع المراجع بصحتها، فعندئذ يجب عليه:

١ ـ تقديم تقرير موجز لتوضيح هذه المعلومات.

٢ ـ اعادة صياغة المعلومات بالنموذج، أو ارفاق تقريراً مستقلاً خاصة به.

٣ ـ تقديم النموذج دون أن يتضمن المعلومات المشكوك في صحتها.

٤ ـ الانسحاب من المهمة.

و ـ يجب أن يشير المراجع في تقريره إلى مطابقة القوائم المالية للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها في كافة الحالات التالية فيما عدا مراجعة:

١ ـ المنشآت الحديثة.

٢ ـ المنشآت تحت التصفية.

٣ ـ المنشآت التي لا تستهدف الربح.

٤ ـ الشركات الخاضعة لإشراف جهات حكومية.

ز ـ اذا اتضح للمراجع عدم عنونة القوائم المالية المعدة وفقاً لأسس أخرى بخلاف المبادىء المحاسبية المتعارف عليها بشكل ملائم، فعندئذ يجب عليه:

١ ـ تعديل تقريره للافصاح عن عدم ملائمة عناوين القوائم.

٢ ـ الأخذ في الاعتبار أثر عدم عنونة القوائم بشكل ملائم على القوائم المالية ككل.

٣ ـ عدم ابداء رأيه.

٤ ـ اضافة ملحوظة مرفقة بالقوائم يقترح فيها العنوان الملائم لهذه القوائم.

(٥) اختار أفضل إجابة لكل من الأسئلة التالية:

أ ـ يجب أن ينص تقرير المراجع بخصوص رأيه حول نظام الرقابة الداخلية على أن:

١ ـ مسئولية وضع وتطوير النظام تقع على عاتق الادارة.

٢ ـ أهداف النظام قد تم تحقيقها.

٣ ـ دراسته وتقييمه للنظام تم وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها.

٤ ـ القيود التي تحد من فاعلية النظام قد تم فحصها.

ب ـ أي الخطوات التالية لا تدخل ضمن فحص المراجع للقوائم المالية الدورية؟

١ ـ فحص أساليب الرقابة الالكترونية.

٢ ـ الاستفسار من ادارة المنشأة.

٣ ـ فحص النسب المالية.

٤ ـ الاطلاع على محاضر اجتماعات الجمعية العمومية للمساهمين.

جـ ـ لا يجب أن يتضمن تقرير المراجع بخصوص نظام الرقابة الداخلية.

١ ـ فقرة نطاق المهمة.

٢ ـ الفترة المالية التي يسري عليها التقرير.

٣ ـ عرض موجز للأهداف العامة لنظام الرقابة الداخلية وقيوده.

٤ ـ عبارة تشير الى اتساق النظام المفحوص مع النظام المتبع في العام الماضي.

د ـ يجب أن يتضمن تقرير المراجع عن القوائم المالية المعدة على أسس أخرى بخلاف المبادىء المحاسبية المتعارف عليها، فقرة:

١ ـ تشير إلى أن القوائم لا تستهدف الالتزام بالمبادىء المحاسبية المتعارف عليها.

٢ ـ تشير إلى أن فحص هذه القوائم لا يهدف الى اتباع معايير المراجعة المتعارف عليها.

٣ ـ تشير للأسس الأخرى التي تم على أساسها اعداد هذه القوائم.

٤ ـ تبرر استخدام الأسس الأخرى بخلاف المبادىء المحاسبية المتعارف عليها.

هـ ـ ما المخالفات والأخطاء التي يتوقع أن يكتشفها المراجع خلال دراسته التفصيلية للقوائم بهدف اكتشاف أخطاء ومخالفات؟

١ ـ خطأ الترحيل في حسابات الأستاذ.

٢ ـ عدم تسجيل العمليات بالدفاتر.

٣ ـ تزوير التوقيعات على الشيكات المنصرفة.

٤ ـ التواطؤ والغش.

و ـ من الأفضل أن يتضمن تقرير المراجع حول القوائم المالية المعدة على أسس أخرى بخلاف المبادىء المحاسبية المتعارف عليها كل من النقاط التالية فيما عدا:

١ ـ الافصاح عن أن اعداد وعرض هذه القوائم لا يهدف الى الالتزام بالمبادىء المحاسبية المتعارف عليها.

٢ ـ ابداء الرأي عن مدى ملائمة المبادىء المحاسبية المستخدمة في اعداد تلك القوائم.

٣ ـ ابداء الرأي عن مدى صدق وعدالة تلك القوائم في ظل المبادىء المحاسبية الأخرى المتبعة.

٤ ـ ابداء الرأي عن مدى اتساق تطبيق تلك المبادىء الأخرى مع المبادىء المتبعة في الفترات السابقة.

(٦) انتهى «السلوم وشركاه» ـ محاسبون قانونيون ـ في مراجعة القوائم المالية لشركة الجزيرة عن العام المنتهي في ١٤٠٨/٦/٣٠ هـ. وتم إصدار رأي غير متحفظ بتاريخ ١٤٠٨/٨/١٥ هـ. وبمجرد انتهاء المهمة طلب مجلس ادارة الشركة من السلوم اعداد تقرير خاص لابداء الرأي عن صحة عرض الالتزامات الضريبية للشركة بالقوائم المالية في ١٤٠٨/٦/٣٠ هـ، وفقاً لمتطلبات الأجهزة الضريبية.

وقدم مكتب السلوم بالفعل التقرير الخاص المناسب في ١٤٠٨/٨/٢٢ هـ.

المطلوب:

اعداد التقرير الخاص الذي يجب أن يقدمه مكتب السلوم لشركة الجزيرة.

(٧) طلبت منك شركة القصيم ـ في أوائل شهر رمضان ـ فحص قوائمها المالية للعام الحالي المنتهي في ١٢/٣٠، وذلك بعد وفاة مراجعها القانوني الذي تولى مهمة مراجعة الشركة في الأعوام السابقة. وافترض انك انتهيت من فحصك في شهر صفر التالي، وأعددت مسودة لتقرير المراجعة عن القوائم المالية متضمناً رأياً غير متحفظ، على أن يتم إرساله ـ بناء على ما ورد بخطاب التعاقد ـ إلى مجلس ادارة الشركة. كما أعددت أيضاً مسودة لتقرير خاص تصف فيه مواطن الضعف ـ التي اكتشفتها خلال فحصك ـ بنظام الرقابة الداخلية للشركة، موضحاً فيه توصياتك للحد منها.

وعند مناقشة هاتين المسودتين مع مدير شركة القصيم، أعرب المدير عن ارتياحه بالنسبة للتقرير الأول غير المتحفظ، بينما أشار إلى عدم ضرورة التقرير الثاني المتعلق بنظام الرقابة الداخلية، مبرراً ذلك بأنه يدرك بالفعل وجود مواطن ضعف بالنظام وأنه سيتخذ ـ شخصياً ـ الخطوات اللازمة لازالتها. وأخيراً فقد أخبرك المدير بألا تقدم تقرير الرقابة الداخلية، باعتبار أن مجلس الادارة يهتم بالقرارات المتعلقة برسم السياسات الهامة للشركة، ولا داعي لتحميله بعبء المشاكل اليومية للادارة.

المطلوب:

أ ـ اذكر ـ على الأقل ـ خمسة عوامل يجب أخذها في الاعتبار قبل اتخاذ قرار بشأن تقديم تقرير الرقابة الداخلية.

ب ـ اذا فرض أنك قررت تقديم تقرير الرقابة الداخلية للشركة، فهل تقدمه لمجلس الادارة أم للمدير العام؟ اشرح بالتفصيل.

الفصل السابع عشر

الخدمات الأخرى التي يقدمها المراجع القانوني
Other Services Provided By Public Accountants

يعمل حوالي ٢٠ ٠٠٠ شركة أو مكتب محاسب قانوني في الولايات المتحدة الأمريكية، ومن هذا العدد الهائل نجد هناك ما يعرف «بالثمانية الكبار Big Eight»، التي تنتشر فروعها في كل المدن الكبرى بالولايات المتحدة الأمريكية فضلاً عن بعض الدول الأجنبية الأخرى، وعادة ما يتراوح حجم العاملين بمكتب المراجعة ـ عموماً ـ ما بين أقل من ٢٠ وأكثر من ١٠٠٠ محاسب مهني، كما أن هناك بعض المكاتب أو الشركات التي تعد شركات عالمية ـ مثل الثمانية الكبار ـ يكون لها مكاتب منتشرة في بقاع متعددة من العالم، هذا بالاضافة إلى بعض مئات من الشركات المحلية أو الاقليمية الكبيرة التي تمارس المهنة من خلال عدد من المحاسبين القانونيين يزيد على الخمسين، أما المكاتب الباقية وقدرها ٩٥٪ من مجموع الشركات والمكاتب تقريباً فأنها تعد مكاتب فردية صغيرة، وتؤدي كافة هذه المكاتب بالولايات المتحدة الأمريكية خدمات متنوعة، بالإضافة إلى خدمة المراجعة، ومن هذه الخدمات ما يلي:

- خدمات ضريبية.
- خدمات الاستشارات الادارية.
- خدمات المحاسبة عن المنشآت الصغيرة.

الخدمات الضريبية Tax Services

تمثل الخدمات الضريبية جانباً هاماً من إجمالي الخدمات التي تقدمها مكاتب وشركات المراجعة، خاصة وأن هذه الخدمات تكون على علاقة مباشرة بالبيانات المحاسبية، وهذه الخدمات الضريبية تتراوح عادة ما بين اعداد الاقرارات

الضريبية بكافة أنواعها إلى خدمات التخطيط والفحص الضريبي Tax Advice & Tax Planning Services، وهناك بعض شركات المراجعة وبعض المراجعين القانونيين ممن تخصصوا في هذه الخدمة لدرجة أنها قد أصبحت تمثل الجزء الأكبر من مجموعة ما يقدمونه من خدمات، ونظراً لأهمية هذا النوع من الخدمات فقد أنشأ مجمع المحاسبين القانونيين الامريكي لجنة خاصة بمسئوليات وممارسة الخدمات الضريبية Commitee on Responsibilities & Tax Practice، وقد صدر عنها عدة نشرات تعرف وتحدد مسئوليات المحاسب القانوني عند ممارسة مثل هذا النوع من الخدمات.

خدمات الاستشارات الادارية Management Advisory Services

نظراً لخبرة المراجع القانوني نتيجة مراجعة عمليات عملائه المختلفين فضلاً عن خبرته في تصميم النظم المحاسبية وتفسير وتحليل البيانات المالية، فاننا نجد أن الطلب على خدمات هذا المراجع في مجال الاستشارات الادارية (Mas) في تزايد مستمر. وتشمل هذه الخدمات تحليل النظم وتحسين وتطوير النظم الموجودة حالياً، وتصميم النظم المحاسبية، وفي بعض الأحيان مساعدة عملائه في الحصول على بعض المهارات والكوادر الإدارية المؤهلة تأهيلاً عالياً.

ويشجع مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي هذا النوع من الخدمات طالما أنها تتسق مع قدرة المراجع المهنية ومسئولياته وآداب وسلوك المهنة، وعلى الرغم من أن المحاسب القانوني يجب أن يؤدي هذه الخدمات بكفاءة مهنية، إلا أنه ليس من المتوقع أن يحصل على تدريب فني كمستشار للإدارة. وعادة ما توجد الكفاءات اللازمة لتقديم هذا النوع من الخدمات - فقط - بشركات المراجعة الكبيرة، كما أن هذه الكفاءة قد تتكون من بعض المهارات المدربة في مجالات أخرى بخلاف المحاسبة، مثل تطبيقات الكومبيوتر أو الإدارة. ولأن طبيعة بعض هذه الخدمات الاستشارية قد تكون مختلفة جداً عن مجال المراجعة أو المحاسبة، فان العاملين في مجال الخدمات الاستشارية ربما يكون اتصالهم قليل أو منعدم بالعاملين في مجال المراجعة أو الضرائب أو الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة بنفس شركة المراجعة.

وقد أنشأ مجمع المحاسبين الفانونيين الأمريكي (AICPA) لجنة أسماها «لجنة الخدمات الاستشارية الادارية Management Advisory Services Executive

Comitee»، لتوفير التدعيم الفني وارشاد القائمين بهذه الخدمات. وقد حددت هذه اللجنة مجموعة من المعايير التي يتم في ضوئها قياس وتقييم ما يقدم من خدمات، والتي نوضحها فيما يلي.

معايير خدمات الاستشارات الادارية:

Management Advisory Services Standards

كما قدمنا من قبل فان خدمات الاستشارات الادارية تعد من أهم الخدمات الاخرى بخلاف المراجعة التي يمكن أن يقدمها المراجع الخارجي، والتي تتفق مع مهارته المهنية ومسئولياته والمعايير الاخلاقية والادبية للمهنة.

وقد عرف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي هذه الخدمات الاستشارية على أنها الاستشارات المهنية التي تهدف أساساً الى تحسين كفاءة وفعالية استخدام العميل للطاقات والموارد المتاحة له وبما يحقق أهداف التنظيم. وتتعلق هذه الخدمات بالمجالات التالية:

* نصح الادارة وتقديم المشورة لها بخصوص تحليل وتخطيط وتنظيم وتنفيذ ورقابة الوظائف المختلفة بالتنظيم.
* القيام ببعض الدراسات الخاصة (مثل دراسة نظام الرقابة المحاسبية والادارية الداخلية) واعداد التوصيات واقتراح الخطط والبرامج وتقديم لمساعدة الفنية لتنفيذها.
* تقييم أو بالأحرى إعادة النظر في التطوير المقترح للسياسات والاجراءات والنظم والطرق والعلاقات التنظيمية.
* تقديم الافكار والمفاهيم وطرق الادارة الجدية للعميل.

ونظراً لأن طبيعة خدمات الاستشارات الادارية تجعل من المحاسب يلعب دور المدافع أو المؤيد عن عميله، مما قد يترتب عليه التضحية بقدر من الموضوعية المطلوبة من المحاسب، خاصة وأنه سيؤدي أيضاً خدمة المراجعة لنفس العميل، فقد أدى ذلك إلى تعرض مهنة المحاسبة الى النقد في السنونات الأخيرة من قبل بعض أعضاء الكونجرس في الولايات المتحدة وغيرهم، ممن يشعرون بأنه من غير الممكن تقديم الخدمات الاستشارية للعملاء والمحافظة في نفس الوقت على استقلالهم وحيادهم، ولهذا السبب وغيره من الأسباب فقد بدأت لجنة الخدمات الاستشارية

الادارية في تعريف دور المحاسب في تقديم الخدمات الاستشارية بشكل أكثر وضوحاً ودقة، ونتيجة لهذه الجهود صدرت عدة نشرات متتالية ـ وحتى تاريخه ـ بالمعايير التي تحكم ممارسة هذه الخدمات الاستشارية، وتساعد المحاسب على التمسك بالمعايير التي تحكم ممارسة هذه الخدمات الاستشارية، وتساعد المحاسب على التمسك بالمعايير العامة والفنية لمهنة المحاسبة.

وتهدف النشرة الأولى من هذه النشرات الى وضع التعريفات الأساسية والمعايير اللازمة لممارسة هذه الخدمات الاستشارية للادارة، فبالاضافة إلى تعريف ممارسة الخدمات الاستشارية الادارية (MAS Practitioner) على أنه أي عضو بالمجمع يمارس مهنة محاسب قانوني ويقدم خدمة الاستشارات الادارية للعملاء لحسابه الخاص أو لحساب عضو آخر نجد أن النشرة فرقت بين التعاقد على تأدية الخدمات الاستشارية (MAS Engagement) وتأدية هذه الخدمات في نصح أو مشورة (AS Consultation) حيث تمثل النوع الأول من الخدمات فيما يعرف بالمدخل التحليلي (An Analytical Approach) ـ كالموضح فيما بعد ـ والتي تتضمن عادة مجهوداً أكثر من المجهود غير الرسمي. أما النوع الثاني فغالباً ما يطلق عليه النصح غير الرسمي Informal Advice، فهو عبارة عن نصح غير مقصود أو مستهدف يؤديه المراجع أثناء تقديمه الخدمات الأخرى، كما أنه لا يتم وفقاً لذلك المدخل التحليلي، الذي يتمثل في النقاط التالية:

١ ـ التحقق من الحقائق والظروف المحيطة بعملية التعاقد.

٢ ـ تحديد أهداف التعاقد.

٣ ـ تعريف وتحديد مشكلة العميل التي تتعلق بتحسين النظم والاجراءات.

٤ ـ تحديد وتقييم الحلول الممكنة لمشاكل العميل.

٥ ـ تقديم النتائج والتوصيات.

هذا وقد يحدث أن تتوقف خدمات المحاسب القانوني الاستشارية عند هذه الخطوة الخامسة، لكن قد يقرر العميل ـ في بعض الأحيان ـ الاستمرار في تنفيذ واحد من الحلول المقدمة بواسطة المراجع القانوني، وفي هذه الحالة يتطلب الأمر اتباع الخطوات الاضافية التالية:

٦ ـ تخطيط جدولة الاختيارات أو السلوك اللازم لتحقيق النتائج المرغوبة.

٧ ـ توجيه وتوفير المساعدة الفنية لتنفيذ الاقتراحات وتحقيق الحلول المفيدة لمشاكل العميل.

وقد أصدرت لجنة الخدمات الاستشارية تسعة معايير تحكم ممارسة تقديم الخدمات الاستشارية، وسوف نستعرض هذه المعايير في مجموعتين، المعايير العامة (General Standards) والمعايير الفنية (Technical Standards)، وتطبق المعايير العامة على كل من التعاقد على الخدمات الاستشارية، ومجرد تقديم الخدمات الاستشارية في شكل نصح أو مشورة. كما أنها تتبع القاعدة ٢٠١ من قواعد مجمع المحاسبين القانونيين الامريكي، والتي حددت المعايير العامة لممارسة المحاسبة القانونية ككل، وتتكون هذه المعايير العامة للخدمات الاستشارية من الآتي:

١ ـ القدرة أو التأهيل المهني (Professional Competence)، فتقديم الخدمة يجب أن يتم بواسطة ممارس لديه القدرة والمعرفة بالطرق أو المدخل التحليلي. فالتعاقد على تقديم الخدمات الاستشارية أو مجرد تقديم الخدمات الاستشارية في شكل نصح ومشورة يجب أن يتم بواسطة فرد لديه التدريب المناسب والكافي لمعالجة الموضوع قيد البحث والدراسة.

٢ ـ بذل العناية المهنية المعقولة (Due Professional Care) فالممارس يجب عليه أن يبذل العناية الواجبة والمقبولة عند تقديم هذه الخدمات الاستشارية.

٣ ـ الاشراف والتخطيط الملائم والكافي (Adequate Planning & Supervision)، فالمهمة يجب أن تخطط بشكل ملائم، كما أنه يجب أن يتم الاشراف بشكل ملائم وكافي على المساعدين.

٤ ـ كفاية البيانات الملائمة (Sufficient Relevant Data)، فالممارس يجب عليه أن يجمع قدراً كافياً من البيانات الملائمة عن مهمته وبالشكل الذي يوفر له أساساً مناسباً لاعداد تقريره.

٥ ـ التنبؤات (Forecaste) أن عضو مجمع المحاسبين القانونيين الامريكي يجب أن لا يسمح باقتران اسمه بأية توقعات أو تنبؤات بعمليات أو صفقات ستقع في المستقبل، بالشكل الذي يوحي أو يدعو إلى الاعتقاد بأن يشهد بصحة أو امكانية الاعتماد عليها.

أما المعايير الفنية فانها تطبق في حالة التعاقد على تأدية الخدمات الاستشارية

لا تقديم هذه الخدمات في صورة نصح أو مشورة، كما أنها تندرج تحت القاعدة ٢٠٤ من قواعد مجمع المحاسبين القانونيين الامريكي التي تحكم أو تحدد المعايير الفنية لكافة جوانب مهنة المحاسبة القانونية، وتتكون هذه المعايير الفنية التي تحكم ممارسة الخدمات الاستشارية من الآتي:

١ - دور ممارس أو مقدم الخدمات الاستشارية (The Pole Of The MAS Practitioner)، يجب على ممارس المهنة - في كافة مراحل القيام بمهمة الخدمات الاستشارية أن يتفادى القيام بدور الادارة، أو أن يأخذ على عاتقه أي دور يمكن أن يؤثر بشكل عكسي على موضوعيته. وبالطبع فان مثل هذه القاعدة تمثل - ولا شك - حجر الزاوية عند ممارسة تلك الخدمات الاستشارية، كما تسمح - فيما لو طبقت بجدية - للممارس بأن يقدم خدمات الاستشارات الادارية بشكل متزامن ومنسجم مع خدمات المراجعة.

٢ - التفاهم والاتفاق مع العميل (Understanding With The Client)، يجب أن يحصل الممارس على اتفاق شفهي أو مكتوب من العميل، بحيث يتضمن هذا الاتفاق طبيعة ونطاق وحدود المهمة المطلوب تأديتها.

٣ - منفعة العميل (Client Benefit)، تعد منفعة العميل المتوقعة من أهم الاعتبارات عند التعاقد على القيام بمهمة الخدمات الاستشارية، ومن ثم فان المراجع القانوني يجب عليه - قبل تنفيذ المهمة - أن يحاول تحديد وتقدير المنفعة المتوقع أن يحصل عليها العميل من هذه الخدمات، كما أنه يجب اخبار العميل بأية تحفظات تكون لدى المراجع. فضلاً عن هذا فان الممارس يجب أن لا يتعهد بالنتائج ضمنياً أو صراحة، ومن ثم فعندما يقدم الممارس تقديرات للنتائج القابلة للصياغة الكمية فان هذا يجب أن يفسر بوضوح على أنه مجرد تقديرات.

٤ - تبليغ النتائج Communication Of Results، يجب تبليغ العميل شفهياً أو كتابة بكافة المعلومات العامة المتعلقة بنتائج مهمة الاستشارات الادارية - فضلاً عن كافة التحفظات والعقبات - وبالشكل الذي يساعده على اتخاذ القرار.

لعله من المهم أن لا يغيب عن بالنا أنه على الرغم من أن المحاسب القانوني يقدم لعميله المشورة والنصح الفني (وربما يساعده عى تنفيذ هذه

الاقتراحات)، إلا أن هذا المحاسب لا زال مهنياً، بمعنى أنه يجب أن يحافظ على موضوعيته وأمانته، وأن يبذل العناية المهنية الواجبة والمقبولة عند آدائه لهذه المهمة، فالمراجع يجب أن يكون لديه نفس المقدرة المهنية أو أن يمارس مهمته بنفس العناية كأي مهني آخر مؤهل ومدرب بشكل كاف وملائم. كما أنه على الرغم من أن نفس القدر من الموضوعية المطلوبة عند ممارسة خدمة المراجعة قد لا يكون مطلوباً عند ممارسة خدمة الاستشارات الادارية أو الضريبية، إلا أن الحكمة تقتضي من المراجع القانوني ضرورة المحافظة على استقلاله عند ممارسة كافة الخدمات المهنية. فقواعد وآداب سلوك المهنة التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الامريكي لا تسمح للعضو ـ إذا كان شريكاً أو حامل أسهم أو يقوم بدور اداري أو وظيفي لشركة معينة ـ أن يبدي رأيه في القوائم المالية لها، ومن ثم فعندما يقدم المراجع خدمة الاستشارات الادارية بشكل متزامن مع خدمة المراجعة ـ كما هو الحال غالباً ـ فان هذه القاعدة تكون على درجة كبيرة من الأهمية.

أما بالنسبة للتفاهم أو الاتفاق مع العميل، فانه يكون من المهم تحديد الدور الذي يجب أن يقوم به المراجع القانوني، فالمراجع القانوني يجب ألا يقوم بدور التابع أو المسيطر في علاقته بالعميل وإنما يجب أن يلعب دور الناصح والاستشاري وحسب، أمّا متخذ القرار النهائي فيجب أن يكون العميل نفسه. وبالطبع فان مثل هذه النقطة وغيرها يجب أن تكون واضحة كما يفضل أن تكون مكتوبة بخطاب التعاقد، والذي يجب أن يتضمن بالاضافة إلى ما تقدم مايلي (١) طبيعة المهمة المطلوبة من المراجع بالضبط (٢) المهام التي لا يكون من المتوقع من المراجع آدائها (خاصة إذا لم تؤدي المراجعة في نفس الوقت) (٣) نوعية الاتصال أو التقرير الذي يتوقع العميل الحصول عليه، (٤) الوقت اللازم لأداء المهمة، (٥) ما إذا كان المراجع سيعقد اجتماعات مع مجلس ادارة الشركة لابلاغه شفهياً بالنتائج التي توصل اليها، (٦) الاتعاب التي سيتقاضاها المراجع مقابل قيامه بهذه المهمة. أما فيما يتعلق بجانب تبليغ نتائج المهمة التي قام بها المراجع القانوني، فاننا لا نجد شكلاً محدداً للتقرير يمكن أن نركز عليه أو نوصي به في هذا الصدد، وانما نجد أن هذه التقرير يجب أن يكون متناسباً وملائماً مع المهمة التي اداها المراجع، كما أنه يجب أن يتضمن بايجاز النتائج والتوصيات والفروض الرئيسية التي استند اليها، فضلاً عن الافصاح عن أية

تحفظات أو عقبات تكون قد صادفت المراجع، وبالطبع فان هذا التقرير يمكن أن يكون كتابياً أو شفهياً، لكنه غالباً ما يكون في شكل مكتوب، وحتى لو كان التقرير شفهياً فان المراجع القانوني يجب أن يعد مذكرة تتضمن التوصيات والنقاط والمعلومات الأخرى التي تم مناقشتها مع العميل.

خدمات المحاسبة الأخرى بخلاف المراجعة بالمنشآت الصغيرة:
Small Business Nonaudit Accounting Services

تعد الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة المقدمة للمنشآت الصغيرة مجالاً آخر من المجالات الهامة والمتزايدة التي يقدمها المحاسب القانوني، وخاصة بالنسبة لبعض مكاتب وشركات المراجعة المحلية الصغيرة. كما أن بعض شركات المراجعة الكبيرة قد أنشأت أقسامها بها لتأدية هذه الخدمة لعملائها، تلك الخدمات التي تتراوح ما بين امساك الدفاتر الى اعداد واستيفاء الاقرارات الضريبية. ومن ثم فان وظيفة المحاسب تكون كمستشار مالي وضريبي وماسك للدفاتر في آن واحد عند تقديم هذه الخدمة للمنشآت الصغيرة. كما أن الأمر قد لا يتطلب في بعض الأحيان الحاجة إلى محاسب قانوني لاعداد قوائم مالية للعميل لتقديمها الى الادارة أو الموردين أو المستثمرين.

هذا وقد أنشأ مجمع المحاسبين القانونيين الامريكي (AICPA) في عام ١٩٧٧ لجنة شؤون خدمات المحاسبة والفحص التحليلي (Accounting & Review Services Committee) لمراقبة وتنظيم الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة التي تقدمها شركات المراجعة أو المحاسبة القانونية. وقد تم انشاء هذه اللجنة كاستجابة للانتقادات التي كانت تثار بخصوص عدم الاهتمام بوضع المعايير اللازمة في مجال الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة. وقد استطاعت هذه اللجنة حتى الآن اصدار أربع نشرات تتضمن معايير خدمات المحاسبة والفحص التحليلي (Statements On Standards For Accounting & Review Services (SSARS))، وسيتم تلخيص المعايير المصدرة بالنشرة الأولى والثانية فيما يلي.

ملحق ١ ـ جـ معايير خدمات المحاسبة والفحص التحليلي:
Accounting & Review Standards

ان خدمات المراجعة والخدمات الاستشارية والضريبية للشركات الكبيرة لا تمثل كل ما يمكن أن تقدمه مكاتب وشركات المراجعة القانونية. فهناك نوعاً آخر

من الخـدمات تـتزايد وتنمـو بشكل سريـع الا وهو خـدمات المحـاسبـة والفحص التحليـلي. فالمنشـآت الصغيرة غـير المساهمـة تكون غـالباً في حـاجة إلى مثـل هذه الخدمات المحاسبية، كتحليل النظم وتصميمها وامساك الدفاتر، لكنها غالباً مـا لا تكون في حاجة إلى مراجعة قوائمها المالية.

وقـد أصدرت لجنـة شئون خـدمات المحـاسبـة والفحص التحليـلي نشرات بمعايير خدمات المحاسبة والفحص والتحليـلي (SSARS)، والتي تتعلق بخدمـات المراجع المتعلقة بالقوائم المالية غير المراجعة للمنشآت الصغيرة غير المساهمـة، تلك المنشآت التي يمكن أن تعرف بأنها أية وحدة اقتصادية بخلاف (١) تلك الوحدات الاقتصادية التي يتم تداول أوراقها المـالية بـالأسواق العـامة (بمـا في ذلك التـداول المحـلي) (٢) أو الشركة التي أعـدت ملفاً للجهـات الحكوميـة كي تصبـح شركـة عامة، (٣) أى وحدة اقتصادية تسيطر عليها شركة من النوع الأول أو الثاني.

ويمكن أن نقسم هـذه الخدمـات المتعلقـة بـالقـوائم المـاليـة غـير المـراجعـة للمنشآت الصغيرة غير المساهمة الى نوعين أو مستويين، المتسوى الأدنى وهو الجمع والاعـداد Compilation وينحصر في اعداد القـوائم الماليـة من البيانـات الـواردة بسجلات العميل. أمـا المستوى الأعـلى (وهو مستـوى أقل من المـراجعة) فيتعلق بـالفحص التحليلي للقـوائم الماليـة Review، والذي يتضمن اجـراءات الفحص التحليلي للقوائم المالية التي أعدها العميل أو المحاسب.

وبالطبع فان المعيار الرابع وهو معيار اعداد التقرير والمتعلق بتعبـير المراجـع عن رأيه في القوائم المـالية كـوحدة واحـدة أو الامتناع عن ابـداء الرأى مـع تبيان أسباب ذلك، يجب أن يطبق في أى وقت يقدم المراجع خـدمات تتعلق بمجمـوعة القوائم المالية. كما أنه يتطلب من المحاسب ضرورة الاشارة في تقريره المكتوب الى طبيعة العمل المـطلوب تأديتـه على القـوائم الماليـة، ودرجة المسئـولية المتعلقـة به. فمعايير خدمات المحاسبة والفحص التحليلي تمثل مرشداً للمحـاسب القانـوني غير المراجع Nonaudit CPA عند تأديته مثل هذه الخدمات.

وتقتصر أجـراءات الجمع والاعـداد Compilation عادة عـلى تفهم نشـاط العميـل واعـداد القـوائم المـاليـة، ثم التحقق من خلوهـا من الأخـطاء الهـامـة الواضحة. وهنا نجد أنه ليس من الضروري ابداء رأى أو تأكيد في هـذا الصدد، ومع هذا فاننا نجد ـ كأى مهمة يقوم بها المراجع القانوني تتعلق بالقـوائم الماليـة ـ

أن المحاسب القانوني مسئولاً عن تصحيح والافصاح أو تبيان أى انحراف عن المبادىء المحاسبية المتعارف عليها (GAAP) اتضح له. أما اجراءات الفحص التحليلي للقوائم المالية فانها تتضمن الاستعلام من الادارة أو أى أفراد يكون لديهم معلومات تتعلق بالمبادىء المحاسبية المستخدمة والاجراءات المتبعة عند اعداد القوائم المالية، فضلاً عن تطبيق الاجراءات التحليلية المتضمنة لتحليل الاتجاه والنسب التي تبين العلاقات بين البيانات الواردة بالقوائم المالية، كما يقوم المحاسب القانوني ببعض الاجراءات المحدودة الأخرى والتي لا تصل إلى الدرجة التي تسمح له بابداء رأى عن مراجعة هذه القوائم المالية. أي أن المراجع يبدي رأياً محدوداً عما اذا كان من المطلوب اجراء تعديلات جوهرية على القوائم المالية كي تتفق وتتسق مع المبادىء المحاسبية المتعارف عليها (أو أية أسس أو قواعد محاسبية).

أسئلة وحالات ومشاكل

أولاً: الأسئلة

١ ـ ما الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة التي يقدمها المحاسبون القانونيون؟

٢ ـ لماذا يعتبر المحاسب القانوني انسب من يقدم خدمات الاستشارات الادارية للعملاء؟

٣ ـ ما طبيعة الخدمات التي تدخل ضمن اطار خدمات الاستشارات الادارية؟

٤ ـ ما طبيعة الخدمات المتعلقة بالقوائم المالية غير المراجعة للمنشآت الصغيرة غير المساهمة؟

٥ ـ فرق بين مستوى الجمع والاعداد للقوائم المالية، ومستوى الفحص التحليلي لها؟

٦ ـ ما إجراءات الفحص التحليلي للقوائم المالية؟

ثانياً: الحالات

(١) يسعى مدير عام شركة «الرياض» للحصول على استشارة تتعلق بالأنشطة التشغيلية للشركة. وقد علم أن مكتب المحاسبة القانونية ـ والذي يقوم حالياً بتقديم خدمات المراجعة للشركة ـ يقوم أيضاً بتقديم الخدمات الاستشارية لكثير من عملاؤه. وقد سأل مدير عام شركة «الرياض» أحد مراجعي مكتب المحاسبة القانونية عن مدى توافر المعرفة الفنية لهؤلاء الأشخاص الذين يقومون بمثل هذه الخدمات كمستشارين. وعندما كانت اجابة هذا المراجع بالنفي، سأل مدير شركة «الرياض» كيف يمكن للمحاسبين القانونيين أن يكونوا مؤهلين لتقديم خدمات استشارية اذا لم يكونوا بالفعل مستشارين.

المطلوب:

الرد على تعليقات مدير عام الشركة.

(٢) يعمل صديقك «منصور» مديراً لاحدى المنشآت ويقيم في احدى الولايات وتتطلب قوانين هذه الولاياة من الأشخاص الراغبين في مزاولة مهنة المحاسبة القانونية أن يحصلوا على شهادة المحاسب القانوني (CPA) قبل الترخيص لهم بمزاولة المهنة. ويرى «منصور» بأن مثل هذه المتطلبات غير ضرورية، ويجب لأى فرد يرغب في مزاولة مهنة المحاسبة القانونية أن تعطى له الفرصة في عمل ذلك، ففي رأيه أن المنافسة في مجال معين هي التي تميز بين النجاح والفشل ومن ثم يجب - في رأيه - السماح بمثل هذه المنافسة في مجال مزاولة المحاسبة القانونية.

المطلوب:

الرد على تعليقات صديقك.

(٣) نظراً للتوسعات الكبيرة في عمليات شركة «الوادي الأخضر»، فقد شعرت الادارة العليا بضرورة توظيف مجموعة أفراد لغرض المراجعة الداخلية. وعند مناقشة هذه النقطة اقترح كبير المحاسبين بالشركة أن تكون مجموعة أفراد المرجعة الداخلية تحت اشرافه، نظراً لأن معظم العمل الذي يجب أن يقوموا به هؤلاء الافراد بصدد المراجعة الداخلية هو في الأصل عمل محاسبي.

المطلوب:

تقديم النصح لادارة الشركة فيما يتعلق بالحاجة الى توظيف هيئة تتولى المراجعة الداخلية والطريقة المناسبة التي يجب أن تكون عليها هذه الهيئة داخل تنظيم الشركة.

ثالثاً: المشاكل

(١) اختار أفضل اجابة لكل من الأسئلة التالية:

أ - أى النقاط التالية ترتبط فقط بمعيار ممارسة وتأدية الخدمات الاستشارية:

١ - يجب على من يقوم بالخدمات الاستشارية أن يؤديها بأمانة وموضوعية وأن يكون حيادي في اتجاهاته الفكرية.

٢ - تقدم الخدمات الاستشارية بواسطة شخص أو مجموعة أشخاص على درجة كافية من المهارة الفنية كمستشارين.

٣ - تقدم الخدمات الاستشارية بواسطة مهنيين لهم المقدرة التحليلية الكافية ومهارة خاصة تتعلق بالحدث موضع الاعتبار.

٤ - يجب على من يقدم الخدمات الاستشارية - قبل القيام بهذه المهمة - أن يبلغ عميله بأى احتياجات من شأنها أن تسفر عنها هذه المهمة.

ب - أن الهدف الأساسي من الخدمات الاستشارية التي يقوم بها المحاسبون القانونيين هو:

١ - تأهيل المحاسب القانوني للظروف والمتطلبات البيئية في دنيا الأعمال.

٢ - تأهيل المحاسب القانوني كمستشار مما يجعله قادراً في المستقبل على النمو والازدهار في مجال ممارسة المهنة.

٣ - تقديم النصح والمساعدة الفنية للعميل حتى يكون قادراً على ادارة شئون أعماله بفعالية.

٤ - تأهيل المحاسب القانوني للحصول على مزيد من المعلومات في كافة مجالات الأعمال.

جـ - ان لجنة الخدمات الاستشارية بمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي قد بنت اعتقادها بأنه لا يجب على المحاسب القانوني القيام بخدمات استشارية الا عندما:

١ - يكون العميل غير متفهم لطبيعة وظروف نشاطه.

٢ - يتفهم العميل طبيعة هذه الخدمات ويدرك أهميتها.

٣ - يكون العميل غير ذي خبرة كافية لفهم مغزى التغيرات البيئية التي تحدث.

٤ - ينسحب المحاسب القانوني كمراجع مستقل لدى العميل.

د ـ يعمل صالح خليفة محاسباً قانونياً ويقوم باعداد اقرار ضريبة الدخل لعبد الله النعيم. وفي مقابلة لجمع البيانات الضرورية قال عبد الله النعيم أنه تبرع بحوالي ١٠٠ ريال لبعض الجمعيات الخيرية. ما الذي يجب أن يفعله صالح خليفة بهذه المعلومات عند اعداده اقرار الضريبة؟

١ ـ يجب أهمالها لأن النشرات الخاصة بالاغراض الضريبية التي يصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي يحظر استخدام التقديرات.

٢ ـ يجب اعتبار مبلغ ١٠٠ ريال «كمساهمات متنوعة أخرى».

٣ ـ يجب اعتبار المبلغ كمساهمات مع تحديد الجهات التي استفادت منها وما يخص كل جهة.

٤ ـ يجب اضافة بند صريح بعنوان «مساهمات» بمبلغ ١٠٠ ريال وذلك ضمن البنود الشخصية لعبد الله النعيم.

هـ ـ على الرغم من انتقال «علي الحميداني» الى مدينة نائية الا أنه يرغب في الحفاظ على التعامل مع المحاسب القانوني «ابراهيم السلوم» لاعداد الاقرار الضريبي له. وقد اتصل السلوم بالحميداني تليفونياً بعد أن تلقى منه قائمة بالمعلومات التي يجب استخدامها في اعداد هذا الاقرار نظراً لما تحتويه هذه المعلومات من مصروف فوائد أقل من الحقيقة. وقد علم السلوم من هذه المكالمة أن مصروف الفوائد الظاهر في قائمة المعلومات يجب مضاعفته، وقد طلب السلوم من الحميداني أن يرسل له صورة من المستند الذي يدل على صحة مبلغ مصروف الفوائد، ولكنه لم يتسلم رداً على طلبه علماً بأن آخر موعد لذلك هو ٥ أيام. يجب على السلوم في مثل هذه الظروف:

١ ـ أن يعد الاقرار وفقاً للمعلومات المكتوبة بالقائمة التي تسلمها مع عدم توقيعه على ما يعده.

٢ ـ أن يعد الاقرار وفقاً للمعلومات المكتوبة بالقائمة التي تسلمها مع الافصاح بأن هناك تعديلاً سيتم اجراءه على الاقرار فيها بعد.

٣ ـ أن يعد الاقرار وفقاً للمعلومات المكتوبة والشفهية التي تسلمها.

٤ ـ أن يرسل للحميداني برقية تفيد الى أنه لن يقوم باعداد اقرار الضريبة ما لم تصله كل البيانات التي طلبها.

و ـ في حالة قيام محاسب قانوني باعداد اقرار ضريبة الدخل لنفس عميل المراجعة لديه:

١ ـ يأخذ المحاسب القانوني موقفاً مؤيداً للعميل.

٢ ـ يأخذ المحاسب القانوني موقفاً محايداً مستقلاً.

٣ ـ يكون صافي الدخل الخاضع للضريبة في القوائم المالية المراجعة متفقاً مع صافي الدخل الخاضع للضريبة في اقرار ضريبة الدخل.

٤ ـ تكون المصروفات في القوائم المالية المراجعة متفقة مع المبالغ المخصومة في اقرار ضريبة الدخل.

ز ـ وفقاً لنشرات مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي بشأن مسئوليات مزاولة الخدمات الضريبية، فانه اذا قدم المحاسب القانوني استشارة ضريبية لعميل ما ثم حدث بعد ذلك تغيرات تشريعية من شأنها أن تؤثر على الاستشارة المعطاة، ففي هذه الحالة:

١ ـ يتعهد المحاسب القانوني بابلاغ العميل بهذه التغيرات وأثرها.

٢ ـ لا داعي أن يبلغ المحاسب القانوني العميل بهذه التغيرات ما لم ينص الاتفاق بينهما على مثل هذا التعهد.

٣ ـ لا يتوقع من المحاسب القانوني أن يكون لديه المعرفة بهذه التغيرات.

٤ ـ يتجاهل المحاسب القانوني هذه التغيرات طالما أنها حدثت بعد تاريخ الاستشارة.

ح ـ وفقاً لنشرات مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي بشأن مسئوليات مزاولة الخدمات الضريبية، فانه اذا كان هناك تساؤلاً معيناً عن اقرار ضريبة الدخل لم يتم الاجابة عليه، فان المحاسب القانوني يجب أن يوقع على تقريره فقط اذا:

١ ـ استطاع أن يعطي رداً مقنعاً للأجهزة الضريبية.

٢ ـ كانت المعلومات المطلوبة غير متوقعة.

٣ ـ كان السؤال لا ينطبق على دافع الضرائب.

٤ ـ تناول شرح السبب في هذا الموقف.

ـ قد يعلم المحاسب القانوني ـ خلال تقديم خدمة ضريبية لعميل ما ـ بوجود خطأ مادي في اقرار الضريبة السابق، في مثل هذه الحالة يجب على المحاسب القانوني:

١ ـ اعداد شهادة خطية فيما يتعلق بالخطأ.

٢ ـ اجراء مقاصة لتعويض خطأ السنة السابقة في اقرار ضريبة الدخل للسنة الحالية.

٣ ـ حث العميل على تصحيح الاقرار بغض النظر عن نتيجة هذا الخطأ.

٤ ـ ابلاغ الأجهزة الضريبية بالخطأ.

(٢) يعمل «منصور الشامي» محاسباً قانونياً وقد كلف باعداد اقرار ضريبة الدخل لشركة الرياض المساهمة عن السنة المنتهية في آخر ذي الحجة ١٤٠٧ هـ. وهذا هو أول عمل يقدمه الشامي لشركة الرياض.

وفي أثناء عملية اعداد اقرار عام ١٤٠٧ هـ وجد الشامي خطأ في اقرار ١٤٠٦ هـ، حيث كان عبء الاستهلاك المخصوم عن عام ١٤٠٦ هـ أكبر من اللازم، نظراً لأن مجمع الاستهلاك المنقول من عام ١٤٠٥ هـ لعام ١٤٠٦ هـ كان أقل من اللازم ومن ثم فان عبء الاستهلاك في عام ١٤٠٦ هـ على أساس الرصيد المتناقص كان أكبر من اللازم.

وقد قام الشامي بعرض هذا الخطأ على المراقب المالي للشركة وهو الشخص المسئول عن اقرارات الضريبة. وقد قال المراقب المالي: «دع الجهاز الضريبي يكتشف هذا الخطأ»، فضلاً عن ذلك فقد أبلغ المراقب المالي المحاسب القانوني أن يرحل أو ينقل قيمة الاستهلاك ـ والأكبر من اللازم ـ الى عام ١٤٠٧ هـ لاجراء استهلاك هذا العام. وقد لاحظ المراقب المالي أن هذا الخطأ أيضاً ظاهر في السجلات المالية لعامي ١٤٠٦ هـ، ١٤٠٧ هـ والتي قدمت للشامي للبت فيها مع خطاب بتحمل كامل المسئولية عن هذه المعالجة.

المطلوب:

أ - تقييم معالجة «الشامي» لهذا الموقف.

ب - ناقش ما يجب أن يتخذه الآن «الشامي» من اجراء اضافي لهذا الموقف.

(٣) يقوم أحد مكاتب المحاسبة القانونية باعداد عدد كبير من اقرارات ضريبة الدخل للافراد والشركات. وقام المكتب بتعيين محاسب جديد حديث التخرج هو «فهد السلمان». وقد طلب منه في بداية تعيينه أن يعمل مع قسم الضرائب في اعداد اقرارات ضريبة الدخل لبعض العملاء في عام ١٤٠٨ هـ.

وقد تم توضيح المهام التي يجب أن يقوم بها السلمان، وتتلخص في عدم ضرورة فحص البيانات، والاكتفاء باستخدام اقرارات عام ١٤٠٧ هـ لجميع العملاء عند اعداد اقرارات ١٤٠٨ هـ. فضلاً عن ذلك فقد تم ابلاغ السلمان بالتوقيع على جميع الاقرارات التي يعدها.

المطلوب: أجب عما يأتي موضحاً الأسباب لأي نتائج تحددها.

أ - ما المسئولية المهنية لكل من مكتب المحاسبة القانونية و«فهد السلمان» تجاه العملاء، فيما يتعلق بكل من اعداد اقرارات ضريبة الدخل، وفحص البيانات، والتوقيع على الاقرارات؟

ب - اذكر بعض الأمثلة التي من شأنها أن تؤدي إلى انتهاك هذه المسئوليات.

جـ - اذا كان هناك عميل ما أعد إقراره بنفسه وأحضره الى فهد السلمان لمراجعته، هل يوقع فهد على هذا الاقرار كما لو كان هو الذي أعده؟ واذا كان الأمر كذلك هل يجب تعديل الاقرار بالاشارة الى أن السلمان قد راجعه ولكنه لم يعده؟.

(٤) يعمل «صالح العبودي» محاسباً قانونياً، وقد طلب منه أحد عملائه القيام بتقديم بعض الخدمات الأخرى المتمثلة في تصميم نظام جديد للرقابة، والتحول إلى نظام المعالجة الالكترونية للبيانات. وقد طلب العميل من العبودي القيام بالمهام التالية خلال فترة الاعداد والتمهيد للنظام الجديد:

أ - إبداء النصيحة حول الخطط التوسعية المحتملة للمشروع.

ب - البحث عن أفراد جدد ومقابلتهم.

جـ ـ تعيين أفراد جدد.

د ـ تدريب الأفراد.

وفضلاً عن ذلك فقد طلب العميل من العبودي القيام بالمهام التالية خلال الشهور الثلاثة التي تلي بدء العمل بالنظام الجديد:

أ ـ الاشراف على تشغيل النظام الجديد.

ب ـ ارشاد العميل فيما يتعلق بطبيعة المستندات واجراء أي تغيير في البيانات المستخرجة من نظام المعالجة الالكترونية للبيانات.

هذا وقد رد «العبودي» على ذلك بأنه يمكن أن يؤدي بعض الخدمات المطلوبة منه وليس كلها.

المطلوب:

أ ـ أيا من الخدمات يمكن للعبودي أن ينجزها، وأي منها قد لا ينجزها؟

ب ـ ما الأمور الهامة التي يجب أن يبلغها العبودي للعميل قبل توليه هذه المهمة؟

جـ ـ اذا قام العبودي بضم فرد معين متخصص في الكومبيوتر لمجموعة الأفراد الذين يعملون معه، ما درجة المعرفة التي يجب توفرها لدى العبودي للاشراف على أنشطة هؤلاء المتخصصين.

(٥) بفرض أنك محاسب قانوني، وأن شركة الهلال تعتبر من أحد عملاءك. وعلى الرغم من أن هذه الشركة تتمتع بدرجة من الخبرة في مجال عملها، إلا أنها عانت على مدار السنوات الخمس الماضية من انخفاض شديد في الأرباح والتدفق النقدي. وقد استحوذت هذه الظاهرة على اهتمام مدير عام الشركة «محمد البلبيسي»، حيث يرى أن الانخفاض في الأرباح قد يرجع جزء منه الى عدم كفاءة التشغيل، وكذلك عدم الكفاءة والاسراف في استخدام الموارد من جانب أقسام معينة. ولذلك فقد استدعاك ـ بصفتك محاسب قانوني ـ وسألك عما إذا كان لديك المعرفة والخبرة لعمل دراسة مكثفة وتقرير مفصل عن كفاءة التشغيل لكل من قسم الشراء والاستلام، وقسم المخازن، وقسم الانتاج.

المطلوب:

أ ـ بصفتك محاسب قانوني، كيف يمكنك الرد على سؤال «البلبيسي» عما اذا كان لديك معرفة وخبرة لانجاز مثل هذا الفحص؟

ب ـ كيف يختلف نوع الفحص المطلوب في هذه الحالة عن نوع المراجعة التي يقوم بها عادة المحاسبون القانونيون؟ ومن الشخص الذي عادة ما يقوم بمثل هذه الأنواع من الخدمات؟

جـ ـ ما المشاكل التي قد تواجهها كمراجع قانوني في مثل هذه الحالة؟.

(٦) بافتراض أنك تعمل في مكتب المحاسب القانوني «محمد العبيشي». وعن مدى امكانية المراجعة أو إنجاز بعض الخدمات الأخرى لشركة معينة فانك ترى أن الشركة في حاجة إلى الآتي:

أ ـ المساعدة في ترحيل القيود من يوميات المقبوضات والمدفوعات النقدية الى حسابات دفتر الاستاذ العام شهرياً.

ب ـ اعداد قوائم مالية شهرية على أساس نقدي لتقديمها إلى بنك الرياض الذي سبق أن منح الشركة ائتمان بمبلغ ٣٠٠,٠٠٠ ريال.

جـ ـ اعداد إقرار ضريبة الأجور كل ربع سنة.

د ـ اعداد الاقرار السنوي لضريبة الدخل الخاصة بالشركاء في الشركة.

ويرى مدير الشركة «علي المحيميد» أنه في حاجة إليك لانجاز بعض أنواع الخدمات. وقد طلب منك النصيحة عن الخدمات التي يمكن أن تنجزها بكفاءة.

المطلوب:

أ ـ ناقش كل خدمة من الخدمات المعروضة سلفاً من حيث امكانية إنجازها بكفاءة.

ب ـ ما المعلومات الاضافية ـ ان وجدت ـ التي قد ترغب في الحصول عليها قبل ردك على «علي المحيميد»؟.

مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي
AICPA (American Institute of Certified Public Accountants)
لجنة مسئوليات المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي
AICPA Commission on Auditors Resposibilities
قسم شئون مكاتب المحاسبة التابع لمجمع المحاسبين القانونيين
AICPA Division for CPA Firms
قسم آداب وسلوك المهنة التابع لمجمع المحاسبين القانونيين
AICPA Professional Ethics Division
قسم الرقابة على جودة الآداء التابع لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي
AICPA Quality Control Review Division
قسم معايير المراجعة التابع لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي
AICPA Standards Division
معامل المخاطر المحيطة بالفحص التحليلي AR (analytical review risk factor)
برنامج مراجعة عام تستخدمه شركة آرثر اندرسون للمحاسبة القانونية
AUDEX Software Package
القيم المطلقة في معاينة المتغيرات Absolute Amounts
القيم المطلقة للأخطاء Absolute Value of Errors
أساليب الرقابة على التوصل الى النظام الالكتروني Access Controls
أساليب الرقابة المحاسبية Accounting Controls
مجلس مبادىء المحاسبة Accounting Principles Board (APD)
مهنة المحاسبة القانونية Accounting Profession
كتيبات البحوث المحاسبية الصادرة من مجلس المبادىء المحاسبية
Accounting Research Bulletines
سلسلة تعميات المحاسبة الصادرة من الهيئة الأمريكية لتنظيم تداول الأراق المالية
Accounting Series Releases
الدقة الاحصائية المحققة Achieved Precision
أساليب الرقابة الادارية Administrative Controls
الرأي السلبي في تقرير المراجع Adverse Audit Opinion
الخطر النهائي المسموح به في المعاينات الاحصائية Allowable Ultimate Risk

American Accounting Association (AAA)	جمعية المحاسبين الأمريكية
Analytical Review	الفحص التحليلي
Annual Report	التقرير السنوي
Application Controls	أساليب الرقابة على التطبيقات المحاسبية
Appropriate Statements Presentation	عرض القوائم المالية بشكل ملائم
Associate Auditor	المراجع المشارك (في مراجعة فروع الشركة)
Attest Function	وظيفة إبداء الرأي (في مهنة المراجعة)
Attorny Confirmation Letter	إقرار المستشار القانوني المقدم للمراجع
Attribute Sampling	معاينة الصفات
Audit	مراجعة
Audit Committee	لجنة المراجعة (مكونة من أعضاء مجلس ادارة الشركة)
Audit Engagement Letter	خطاب التعاقد على مهمة المراجعة الحيادية
Audit Engagement Conference	اجتماع التفاوض على مهمة المراجعة الحيادية
Audit Evidence	أدلة الاثبات التي يحصل عليها المراجع
Audit Interim Tests	اختبارات المراجعة القبلية
Audit Population	مجتمع المراجعة
Audit Program	برنامج المراجعة (خطة آداء مهمة المراجعة الحيادية)
Audit Report	تقرير المراجعة الحيادية
Audit Report on Internal Control System	تقرير بشأن نظام الرقابة الداخلية في مهمة المراجعة الحيادية
Audit Trail	مسار المراجعة
Audit Working Papers	أوراق المراجعة
Auditing Around the Computer	المراجعة حول الكومبيوتر (بدون فحص النظم الالكترونية)
Auditing Concepts	مفاهيم المراجعة الحيادية
Auditing Objectives	أهداف المراجعة الحيادية
Auditing Postulates	فروض المراجعة الحيادية
Auditing Procedures	اجراءات المراجعة الحيادية
Auditing Standards Board	مجلس معايير المراجعة الحيادية

Auditing Standards for Field Work — معايير العمل الميداني للمراجعة الحيادية

Auditing Standards for Reporting — معايير تقارير المراجعة الحيادية

المراجعة من خلال الكومبيوتر (فحص النظم الالكترونية)
Auditing Through the Computer

Auditing With the Computer — استخدام الكومبيوتر في آداء مهمة المراجعة

Auditor — المراجع القانوني (الحيادي)

Auditor In — Charge — المراجع المسئول عن مهمة المراجعة

Auditor Special Reports — التقارير الخاصة للمراجع الحيادي

تعليمات آمرة وملزمة (مثل تعليمات المحاسبة والمراجعة)
Authoritative Pronouncements

سلطة اعتماد العمليات (مثل الأجور وأوامر الشراء ومنح الائتمان)
Authorization (of transactions)

المجاميع الرقابية لدفعات البيانات المقدمة لمعالجتها اليكترونيا
Batch Control Totals

Batch Processing — معالجة البيانات على دفعات

Binomial Distribution Tables — جداول التوزيع ذو الحدين

Block Sampling — معاينة المجموعات المتعاقبة

خدمات امساك الدفاتر المحاسبية التي يقدمها المراجع لعميله
Bookkeeping Services

أساليب الرقابة على عمليات المبادلة (في المبيعات والمشتريات والأجور والنقدية الخ)
Boundary Controls

Boundary Documents — مستندات عمليات المبادلة

Breach of Contract — نقض العقد

المحاسب القانوني (المرخص له بمزاولة المهنة بالولايات المتحدة الأمريكية)
CPA (Certified Public Accountant)

ارتباط اسم المحاسب القانوني بالقوائم المالية
CPA Association with Financial Statements

CPA Civil Liabilities — المسئوليات المدنية للمحاسب القانوني (المراجع)

CPA Criminal Liabilities المسئوليات الجنائية للمحاسب القانوني (المراجع)
CPA Legal Liabilities المسئوليات القانونية للمحاسب القانوني (المراجع)
CPA Objectivity موضوعية المحاسب القانوني (المراجع) في آداء مهمته
مسئولية المحاسب القانوني (المراجع) نحو عملائه
CPA Responsibilities to Clients
مسئولية المحاسب القانوني (المراجع) نحو زملائه
CPA Responsibilities to Colleagues
Calculated Upper Precision Limit (CUPL) حدود الدقة العليا المحسوبة
Central Limit Theorem نظرية النهاية المركزية في المعاينات
Class Action Lawsuite دعوى قضائية جماعية
اقرار ادارة العميل تحت المراجعة المقدم للمراجع الحيادي
Client Representation
Code of Ethics دليل آداب وسلوك مهنة (المراجعة الحيادية)
Coefficient of Confidence معاملات الثقة (في المعاينات الاحصائية)
Common Law القانون العام
Competence & Technical Standards معايير المراجعة للتأهيل المهني والكفاءة
Competent Evidence صلاحية أدلة الاثبات
Compilation of Financial Statements اعداد المراجع للقوائم المالية
Compiler المترجم (برنامج كومبيوتر)
Completeness Test اختبار شمولية البيانات التي يتم معالجتها اليكترونياً
Compliace Tests اختبارات الالتزام باجراءات وسياسات الرقابة الداخلية
Computer Library مكتبة ملفات بيانات وبرامج الكومبيوتر
Computer Operator مشغل أجهزة الكومبيوتر
Computer Service Bureaus مكاتب خدمات الكومبيوتر
Computer Time-sharing المشاركة الزمنية في استخدام النظم الالتكرونية
سجلات المحاسبة الالكترونية (في شكل شرائط واسطوانات ممغنطة)
Computerized Accounting Records
Confidence (a Statistical term) الثقة في الاستنتاجات الاحصائية للمعاينة

مصادقات بأرصدة الحسابات (حسابات المدينين والنقدية . . . الخ)
Confirmation (e.g. of accounts receivable balances)

Conflict of Interest — تعارض المصالح

Constructive Fraud — الغش والتلاعب الضمني

Consultation (with audit supervisor) — استشارة المشرف على مهمة المراجعة

Contingent Fees Rule — قاعدة معايير المراجعة الخاصة بالاتعاب المشروطة

Contingent Libilities — الالتزامات المحتملة

المراقبة المستمرة للتأكد من الالتزام بسياسات الرقابة الداخلية
Continious Monitoring

Continuig Auditor — المراجع المستمر (في مهمة المراجعة من الأعوام السابقة)

Continuing Professional Education — التعليم المهني المستمر

Control Gaps — ثغرات رقابية (مواطن ضعف في نظام الرقابة الداخلية)

Control Groups — فريق المراقبة (في النظام الالكتروني لمعالجة البيانات المحاسبية)

Conventions (accounting) — الأعراف المحاسبية

Corrective Controls — أساليب الرقابة التصحيحية (العلاجية)

Corrective Sampling — المعاينة التصحيحية

Corroborating Evidence — دليل ثانوي (معزز للأدلة الأصلية)

Credibility (e.g. of financial statements) — مصداقية القوائم المالية

Cumulative Monetary Sampling — معاينة التراكمات النقدية

Current file of working Papers — الملف الجاري لأوراق المراجعة

Custody (of assets & records) — حيازة الأصول والسجلات المحاسبية

أساليب الرقابة على تحويل البيانات في صورة اليكترونية
Data Conversion Controls

Desired Precision — الدقة المرغوبة

Deceit — الغش المتعمد

Desired Upper Precision Limit (DUPL) — حد الدقة الأعلى المرغوب

Detective Controls — أساليب الرقابة الاستكشافية

Difference Estimation Sampling — معاينة تقدير الفرق

Disclaimer of Audit Opinion — امتناع المراجع عن إبداء رأيه في القوائم المالية

معاينة تقدير الفرق	Difference Estimation Sampling
إمتناع المراجع عن ابداء رأيه في القوائم المالية	Disclaimer of Audit opinion
المعاينة الاستكشافية	Discovery Sampling
تشتت (الخطأ المعياري)	Dispersion (e.g. of standard error)
دليل مستندي	Documentaty Evidence
أساليب الرقابة على اجراءات توثيق واختبار واعتماد النظم الالكترونية	Documentation Controls
دليل معايير توثيق العمليات المحاسبية (المستندات اللازمة)	Documentation Standards Maunal
معاينة التقدير على أساس وحدة النقد	Dollar-Unit Estimation Sampling
وقت توقف تشغيل أجهزة الكومبيوتر لصيانتها	Downtime (of computer)
اجراءات المراجعة ذو هدف مزدوج	Dual-Purpose Audit
الاتقان الواجب (في آداء مهمة المراجعة)	Due Diligence
العناية المهنية الواجبة (في آداء مهمة المراجعة)	Due Professional Care
طباعة بيانات المدخلات من الملفات الالكترونية	Dumping of input Data
اختبار تنقيح (يستخدم في النظم الالكترونية لمعالجة البيانات)	Edit Test
معالجة البيانات اليكترونياً	Electronic Data-Processing (EDP)
غش واحتيال الموظفين	Employee Fraud
كشف أو قائمة أخطاء معالجة البيانات التي يعدها الكومبيوتر	Error Log
الأخطاء والمخالفات	Error and Irregularities
الالتزامات المقدرة	Estimated Liabilities
معاينة التقدير	Estimation Sampling
تقدير المتغيرات	Estimation of Variables
التصرف بأدب وسلوك مهني (السلوك الأخلاقي)	Ethical Conduct
قواعد آداب وسلوك المهنة	Ethics Rulings
الأحداث المحاسبية	Events (e.g. accounting)
باستثناء: (نص يستخدمه المراجع عند التحفظ في تقريره)	Except For: (qualifying language in audit report)
عمليات المبادلة (الرواتب، المشتريات، المقبوضات... الخ).	Exchange Transactions

عمليات المبادلة (الرواتب، المبيعات، المشتريات، المقبوضات. . . الخ).

Exchange Transactions

الاخلال بالشروط التعاقدية (المنصوص عليها بالعقد)

Expressed Contractual Violations

أدلة الاثبات المعدة بواسطة أطراف خارج المنشأة

External Evidence

بطاقة تعريف الملف الالكتروني الأمامية (أول سجل في الملف)

File Header Label

File Protection Controls أساليب حماية الملف الالكتروني

File Security حماية وأمن الملف الالكتروني

File Trailer Label بطاقة تعريف الملف الالكتروني الخلفية (آخر سجل في الملف)

Final Evaluation التقييم النهائي (لنظام الرقابة الداخلية)

Final Reviw الفحص النهائي (لنظام الرقابة الداخلية)

مجلس معايير المحاسبة المالية

Financial Accounting Standards Board (FASB)

Financial Data— البيانات المالية

Financial Statements القوائم المالية

Financial Statements Taken as a Whole القوائم المالية ككل

Financial report التقرير المالي

Flowchart خريطة تدفق (أو مسار) النظام

قانون منع الشركات الأمريكية من إعطاء رشوة للعملاء الأجانب

foreign Corrupt Practices Act (FCPA)

صياغة وتحديد الفروض القابلة للاختبار (في المعاينات الاحصائية)

Formulation of Hypothesis

Full Disclosure الافصاح الشامل (أحد المبادىء المحاسبية المتعارف عليها)

General Auditing Standards المعايير العامة للمراجعة

أساليب الرقابة العامة (تستخدم غالباً للاشارة إلى الرقابة على عمليات مركز الكومبيوتر)

General Controls

برامج المراجعة العامة التي تعدها وتستخدمها مكاتب المراجعة الدولية
Generalized Audit Program

المبادىء المحاسبية المتعارف عليها
Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)

معايير المراجعة المتعارف عليها
Generally Accepted Auditing Standards (GAAS)

أسلوب الأجيال الثلاثة لحماية وأمن ملفات البيانات الالكترونية
Grandfather-Father-Son (file protection)

Gross Negligence الاهمال الفادح

Hardware Controls أساليب الرقابة على الأجهزة الالكترونية

Hash Totals المجاميع الرقمية (تستخدم للرقابة على معالجة البيانات اليكترونياً)

Heterogeneous Populations مجتمع غير متجانس

Homogeneous Populations مجتمع متجانس

IC (internal control risk factor) معامل المخاطر المحيطة باختبارات الرقابة الداخلية

Illegal Acts by Clients تصرفات العميل غير القانونية

Implied Contractual Violations مخالفات ضمنية لنصوص عقد الاتفاق على مهمة المراجعة

In-Fact & Appearance شكلاً وموضوعاً (الخاص بحيادية المراجع)

Independent Audit مراجعة حيادية

Independent Mental Attitude الاتجاه العقلي المحايد

Inflow of Net Working Capital التدفقات الداخلة لصافي رأس المال العامل

Initial Audit المراجعة التمهيدية

Input Controls أساليب الرقابة على مدخلات البيانات (في النظم الالكترونية)

الاستفسار (إجراء مراجعة للحصول على أدلة اثبات)
Inquiry (an audit Procedure)

مجمع المراجعين الداخليين (في الولايات المتحدة الامريكية)
Institute of Internal Auditors (IIA)

Integrated Test Facility (ITF) الاختبارات المتكاملة (في المراجعة)

سلامة الخلق (صفات المراجع أو العميل على سبيل المثال)
Integrity (e.g. of client or auditor)

Interim Financial Information — المعلومات المالية الدورية
Internal Audit — المراجعة الداخلية
Internal Audit Reports — تقارير المراجعة الداخلية
Internal Auditor — المراجع الداخلي
Internal Control Evaluation — تقييم نظام الرقابة الداخلية
Internal Control Questionnaire — استقصاء نظام الرقابة الداخلية
Internal Evidence — أدلة إثبات داخلية (صادرة من منشأة العميل)

مجلة المحاسبين (يصدرها شهرياً مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي)
Journal of Accountancy

Judgmental Sampling — المعاينة الحكمية (يحددها الحكم الشخصي)

المراجع الحديث في مكاتب المراجعة القانونية
Junior Auditor (in accounting firm)

التلاعب في أرصدة النقدية بالبنوك لتضخيم قيمتها بالقوائم المالية
Kiting (of banks account balances)

تسوية التلاعب في حسابات المدينين على حساب بعضها البعض
Lapping (of accounts receivable balances)

خطاب المراجع بخصوص الاكتتابات في الأوراق المالية تحت الاكتتاب
Letters of Underwriters

Limit Test — اختبار النطاق (من نظم المعلومات الالكترونية)
Litigious Climate — ميل الجمهور إلى المقاضاة
Logic Checks — اختبارات العمليات المنطقية (من نظم المعلومات الالكترونية)
Long-Form Auditor Report — التقرير المطول للمراجع
Lower Precision Level (LPL) — المستوى الأدنى للدقة (في التقدير الاحصائي)

البطاقات الالكترونية لتعريف ملفات البيانات الالكترونية
Machine-Readable Labels

خدمات الاستشارات الادارية التي تقدمها مكاتب المحاسبة القانونية لعملائها
Management Advisory Services (MAS)

تقرير خدمات الاستشارات الادارية Management Advisory Services Report

غش واحتيال ادارة منشأة العميل Management Fraud

اقرار الادارة المقدم للمراجع Management Representation Letter

المدير (وظيفة المراجع المسئول عن عدد من مهام المراجعة)

Manager (in accounting firm)

مبدأ الأهمية النسبية Materiality Principle

أقصى قيمة للخطأ يمكن قبولها Maximum Acceptable Dollar Error

المعدلات القصوى لخطأ المجتمع المستنتج

Maximum Inferred Population Error Rates

التقدير باستخدام الوسط الحسابي للوحدة (في معاينة المتغيرات)

Mean Per-Unit Estimation

فقرة الايضاح (الوسطي) في تقرير المراجع

Middle Paragraph (in Audit report)

التحقق من الالتزام بالسياسات والاجراءات Monitoring Compliance

المصادقات السلبية Negative Confirmation

اهمال (المراجع في آداء مهمته) Negligence (in audit performance)

صافي حد الخطأ الأعلى Net Upper Error Limit

شركة مساهمة لا تتداول أوراقها المالية في الأسواق العامة Non-Public Entity

الخدمات المحاسبية الأخرى بخلاف خدمات المراجعة

Nonaudit Accounting Services

مجتمع المعاينة غير الموزع توزيعاً طبيعياً Nonnormal Audit Population

مخاطر غير المعاينة Nonsampling Risk

التوزيع الاحصائي الطبيعي Normal Distribution

موضوعية المراجع في آداء مهمته Objectivity (of the auditor)

ملاحظة المراجع للجرد الفعلي بواسطة موظفي العميل

Observation of Inventory-Taking

اختبار احصائي ذو طرف واحد One-Tailed Standard Test

نظام اليكتروني بالاتصال المباشر Online System

نظام اليكتروني بالاتصال المباشر ومعالجة البيانات فوراً

Online real-Time System

مراجعة العمليات (أحد أنواع المراجعة يقوم به المراجع الداخلي بالمنشأة)
Operational Auditing

Opinion Paragraph (in audit report) فقرة إبداء الرأي في تقرير المراجع
Opinion Standards معايير المراجعة الخاصة بابداء الرأي
Ordinary Negligence الاهمال العادي (في آداء المراجع لمسئولياته المهنية)
أساليب الرقابة التنظيمية في مركز الكومبيوتر
Organization Controls of Computer Center
Outflow of Net Working Capital التدفقات الخارجة لصافي رأس المال العامل
Output Controls أساليب الرقابة على مخرجات البيانات في النظم الالكترونية
Overauditing المراجعة أكثر من اللازم
Parallel Simulation المحاكاة المتوازية (اجراء لفحص ملفات الكومبيوتر)
Parameters (of audit samples) معلمات معاينة المراجعة
اختبارات مضاهاة الزوجية والفردية (باستخدام الآلات الالكترونية)
Parity Check
Partner (in accounting firm) شريك في مكتب محاسبة ومراجعة قانونية
Peer Review تقييم جودة الاداء في مكاتب المحاسبة بواسطة بعضها البعض
Permanent File of Working Papers الملف الدائم لأوراق المراجعة
رأي المراجع بخصوص أجزاء معينة من القوائم المالية
Piecemeal Audit Opinion
Planning Memorandum مذكرة تخطيط مهمة المراجعة
معايير التخطيط والاشراف على مهمة المراجعة
Planning and Supervision Standards
Planning the Audit تخطيط عملية المراجعة
تقدير الخطأ بنقطة (في معاينة المتغيرات)
Point Estimation of Error (in variable sampling)
Population مجتمع المراجعة
Positive Comfirmation المصادقات الايجابية
Positively Skewed Distribution التواء موجب للتوزيع (توزيع مجتمع المراجعة)
Procision (Statistical) الدقة الاحصائية

فترة الدقة الاحصائية في التقديرات Precision interval

المراجع السابق (سبق أن راجع قوائم الأعوام السابقة قبل انسحابه)

Predecessor Auditor

التقييم المبدئي (لنظام الرقابة الداخلية) Preliminary Evaluation

الفحص المبدئي (لنظام الرقابة الداخلية) Preliminary Review

بطاقات الجرد المرقمة مسبقاً . Prenumbered Inventory Tags

أساليب الرقابة الوقائية (أو المانعة) Preventive Controls

المستفيد الرئيسي من تقرير المراجع Primary Beneficiary of Audit Report

المراجع الرئيسي (لمراجعة قوائم الشركة وفروعها) Principal Auditor

مبدأ المشاركة في العقد (بين العميل والمراجع فقط) Privity of Contract

توزيع الاحتمالات الاحصائية Probability Distribution

دليل الاجراءات (الخاصة بتنفيذ العمليات بالمنشأة) Procedures Manual

أساليب الرقابة على معالجة البيانات في النظم الالكترونية Processing Controls

التأهيل والكفاءة المهنية للمراجع Professional Competence

التطوير والتنمية المهنية Professional Development

المسئوليات المهنية للمراجع Professional Responsibilities

نزعة الشك المهني (أحد الصفات اللازمة للمراجع) Professional Skepticism

المهارة المهنية Proficiency (of audit staff)

أساليب الضبط المبرمجة في النظم الالكترونية لمعالجة البيانات

Programmed Checks

المبرمج (معد برامج الكومبيوتر) Programmer

نشرة الاكتتاب التي تصدرها الشركات المساهمة التي في سبيل إصدار أوراق ·

مالية بالأسواق Prospectus

معاينة الحماية (لضمان شمولية العينة للقيم المالية الكبيرة) Protective Sampling

شركة مساهمة تتداول أوراقها المالية بالأسواق العامة

Public Entity (corporation)

ثقة الجمهور في مهنة المراجعة Public Trust (in audit profession)

الرأي المتحفظ للمراجع في القوائم المالية المراجعة Qualified Audit Opinion

صيغة التحفظ في رأي المراجع Qualifying Language

التأكد من جودة آداء مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية Quality Assurance

معايير الرقابة على جودة آداء مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية

Quality Control Standards

جداول الأرقام العشوائية Random Number Tables

مدى الحدود المقبولة Range of Acceptable Limits

أسلوب تقدير النسبة (في معاينة الصفات) Ratio Estimation Technique

التأكد المعقول (من صحة وسلامة البيانات المحاسبية بالقوائم المالية):

Reasonable Assurance

العناية المعقولة (في آداء المراجع لمهمته) Reasonable Care

اعادة حساب الأرصدة (اجراء مراجعة)

Recomputation (e.g. account balances)

مطابقة أرصدة الحسابات (البنوك على سبيل المثال... اجراء مراجعة)

Reconcilition (e.g. of bank balances)

اقرار مقدم للهيئة الأمريكية لتنظيم تداول الأوراق المالية لتسجيل اصدار أوراق مالية

Registration Statement

المعاملات مع الأطراف ذي الصلة بالعميل Related Party Transactions

التكرار النسبي Relative Frequency

المخاطر النسبية Relative Risk

امكانية الاعتماد (على نتائج المعاينة) Reliability (e.g. on sample estimates)

وحدات الاتصال الفرعية بالوحدة المركزية لمعالجة البيانات (النهايات الطرفية)

Remote Terminal

محاسبة المسئولية Responsibility Accounting

فحص القوائم المالية (اجراء مراجعة) Review of Financial Statements

مخاطر الأخطاء Risk of Error

مخاطر المراجعة بأكثر من اللازم Risk of Overauditing

قواعد السلوك Rules of Conduct

اجراءات تدقيق واختبار واعتماد النظم وتعديلها

SEADOC (Systems Evaluation Approach: Documentation of Controls)

معامل المخاطر المحيطة بالاختبارات الأساسية
ST (substantive test risk Factor)

Safeguard Fuctions وظائف حماية الأصول والسجلات
Sample Items مفردات المعاينة
Sample Mean الوسط الحسابي للعينة
Samle Size حجم العينة
Sample Size Tables جداول تحديد حجم العينة
Sample Units وحدات المعاينة
Sample Distribution توزيعات المعاينة
Sampling Errors أخطاء المعاينة
Sampling Risk مخاطر المعاينة
Scanning (an audit procedure) الفحص الانتقادي (اجراء مراجعة)
Scienter الاحتيال عن طريق تزوير الحقائق
Scope Limitations قيود نطاق مهمة المراجعة
Scope Paragraph (in audit report) فقرة النطاق في تقرير المراجعة
Scope — Qualified Audit Report تقرير المراجعة مقيد النطاق

القانوني الأمريكي لعام ١٩٣٣ م الخاص بتداول الأوراق المالية
Securities Act of 1933

القانون الأمريكي لعام ١٩٣٤ م الخاص بانشاء هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية
Securities Exchange Act of 1934

الهيئة الأمريكية لتنظيم تداول الأوراق المالية
Securities and Exchange Commission (SEC)

الفصل بين المسئوليات (أحد أساليب الرقابة الداخلية)
Segregation of Responsibilities

Self — Checking Digits المقاطع الاختبارية للرقابة على صحة البيانات

مراجع بالمرتبة الثانية (مرتبة أعلى من المراجع الحديث)
.Senior Auditor (in accounting firm)

Standard Diviation الانحراف المعياري
Standard Diviation of Error (SDE) الانحراف المعياري للخطأ

Standard Error of the Sample Means الخطأ المعياري لمتوسط العينة
Statement of Changes in Financial Position قائمة التغيرات في المركز المالي
نشرات مسئولية المراجع نحو الخدمات الضريبية
Statements of Responsibilities in Tax Practice
Statements on Auditing Stadards (SAS) نشرات معايير المراجعة
نشرات معايير خدمات المحاسبة والفحص
Statements on Standards for Accounting & Review Services
Statistical Sampling المعاينة الاحصائية
Statutory Law القانون التشريعي
Stratified Sampling معاينة طبقية
آخذاً في الاعتبار: (نص يستخدمه المراجع للتحفظ في رأيه بالتقرير)
Subject To: (a qualifying Language in audit report)
الاحتمالات الشخصية (المحددة على أساس الحكم الشخصي)
Subjective Probabilities
Subjective Tests الاختبارات الأساسية
Successor Auditor المراجع اللاحق
Sufficiency of Evidence كفاية أدلة الاثبات
Supervising the Audit الاشراف على مهمة المراجعة
Supplementary Information المعلومات الاضافية (ملحقة بالقوائم المالية)
Symetrical Distribution التوزيع (الاحصائي) المتسق
Systematic Sampling المعاينة المنتظمة
Systems Analyst محلل النظم (أحد الوظائف بمركز الكومبيوتر)
معامل المخاطر المحيطة باختبارات التفاصيل
TD (risk factor of test of details)
Tax Practitioner المحاسب الذي يمارس الخدمات الضريبية
Tax Services الخدمات الضريبية التي يقدمها المراجع لعميله
Technical Traning and Proficiency التدريب المهني والتأهيل
Template مسطرة خاصة بأشكال خرائط التدفق المستخدمة في اعداد النظم
Test Deck مجموعة الحالات الاختبارية
Third Party Beneficiary الطرف الثالث المستفيد (من مهمة المراجعة)

الأضرار الناتجة عن الاهمال (في آداء مهمة المراجعة)
Tort Action of Negligence
اجمالي الخطر من الاعتماد غير المبرر على نتائج المعاينة
total Risk of Unwarranted Reliance
تتبع (مسار المراجعة . . . أحد اجراءات المراجعة)
Tracing (an audit procedure)
Treasurer رئيس الخزينة
المستندات المعدة داخلياً مرتدة من أطراف خارجية (مثل اشعار السداد المرفق بشيك سداد حساب المدينين)
Turnaround Documents
Two-Tailed Statistical Test اختبار احصائي ذو طرفين
Type I Error (Alfa risk-) خطأ النوع الأول للمعاينة الاحصائية
Type II Error (Beta risk-) خطأ النوع الثاني للمعاينة الاحصائية
Unaudited Financial Statements القوائم المالية غير المراجعة
Unqualified Short-Form Audit Report تقرير المراجعة المختصر غير المتحفظ
Unrestricted Random Sampling معاينة عشوائية غير مقيدة
Updating and Reissuing Audit Report تحديث واعادة اصدار تقرير المراجع
Upper Precision Level (UPL) المستوى الأعلى للدقة
Validity Test اختبار صحة وشرعية بيانات المدخلات في النظم الالكترونية
Variable Sampling معاينة المتغيرات
Verification of Cutoff التحقق من استقلالية الفترة المالية
Verification of Existence التحقق من الوجود (الأصول على سبيل المثال)
Verification of Ownership التحقق من الملكية (الأصول على سبيل المثال)
Verification of Transaction التحقق من صحة العمليات
التحقق من صحة التقويم (الأصول على سبيل المثال)
Verification of Valuation
Vouching (an audit Procedure) الفحص المستندي (اجراء مراجعة)
Working Trial Balance ميزان مراجعة (قبل التسويات والمعد بواسطة المراجع)



ص. ب. : ١٠٧٢٠ ـ الرياض: ١١٤٤٣ ـ تلكس ٤٠٣١٢٩
المملكة العربية السعودية ـ تلفون ٤٦٥٨٥٢٣ ـ ٤٦٤٧٥٣١